



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Magisteruppsats
i Redovisning
VT 2007

Kaffe men inte kaka

- Revisorns oberoende vid fristående rådgivning och speciellt vid apportuppdrag till revisionsklienter

Handledare:

Anne Loft

Pernilla Broberg

Av:

Maja Dragicevic

Negra Savic

ABSTRACT

Title: Coffee but not cake- auditors independence by other services than auditing and especially capital contribution to clients

Seminar date: eight of June 2007

Course: FEK591 Master thesis in Business Administration, 10 Swedish credits (15 ECTS)

Authors: Maja Dragicevic and Negra Savic

Advisor/s: Anne Loft and Pernilla Broberg

Key words: Auditor, independence, consolation, capital contribution, counselling

Purpose: The aim of this study was to determine the auditors' opinions whether there are threats concerning their independence by other services and especially capital contribution. What services can an auditor perform besides accounting services so that it does not disturb and threaten the auditors' independence?

Methodology: To achieve the purpose of the thesis a qualitative study was implemented. We carried out a number of interviews with auditors from different auditing firms.

Theoretical perspectives: The reference frame is based especially on the Swedish law and expertise knowledge in the field area of the thesis.

Empirical foundation: Our eight empirical subjects were from different auditor firms, both small and large firms, with different experiences and ages.

Conclusions: The conclusion is that auditors are exposed to threats by providing other services besides auditing and capital contributed cases. Thus, we consider that with the help of the Swedish "analyse model" and the internal organisational actions, these threats are neutralized and then the auditors are independent in fact. It is important that the auditors keep distance and delimit their performance to their clients regardless the form of service. This means that they can have the coffee but not the cake.

SAMMANFATTNING

Uppsatsens titel: Kaffe men inte kaka – revisorns oberoende vid fristående rådgivning och speciellt vid apportuppdrag till revisionsklienter

Seminariedatum: den 8 juni 2007

Ämne/kurs: FEK 591, Magisteruppsats 10 poäng

Författare: Maja Dragicevic och Negra Savic

Handledare: Anne Loft och Pernilla Broberg

Fem nyckelord: Revisor, oberoende, apportintyg, rådgivning

Syfte: Syftet med uppsatsen är att ta reda på revisorernas ställningstaganden till om det föreligger hot mot revisorns opartiskhet och självständighet vid fristående rådgivning och speciellt vid apportuppdrag. Vilka tjänster får en revisor utföra utöver revisionstjänster för att det inte ska rubba och hota hans/hennes opartiskhet och självständighet?

Metod: För att uppfylla uppsatsens syfte, genomfördes en kvalitativ studie där det utfördes åtta personliga intervjuer med revisorer från olika revisionsbyråer.

Teoretiska perspektiv: Uppsatsens fakta bygger i huvudsak på revisorlagen och aktiebolagslagen samt David Flints teorier i anknytning till uppsatsens områden .

Empiri: Undersökningens studieobjekt har varit revisorerna från olika revisionsbyråer, såväl stora som små byråer.

Resultat: Det har visat sig att revisorer utsätts för hot vid fristående rådgivning och apportuppdrag. Dock anser vi att med hjälp av analysmodellen och byråinterna åtgärderna, neutraliseras dessa hot och revisorerna är då över lag faktiskt oberoende. Det är dock viktigt att revisorerna håller distans och avgränsar sitt förhållningssätt till klienter, oavsett vilka tjänster det handlar om. Detta innebär att de får ta kaffe, men inte kaka.

Förord

Härmed vill vi tacka samtliga revisorer som har medverkat i vår undersökning och som har gjort den möjlig för oss. Vi har genom denna undersökning erhållit mycket kunskap inom uppsatsens områden, samtidigt har det varit mycket intressant att genomföra den. Vi vill även tacka våra handledare, Anne Loft och Pernilla Broberg, som har stöttat oss och gett oss vägledning genom hela arbetsprocessen.

Lunds universitet den 31 maj 2007 Lund

Maja Dragicevic

Negra Savic

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
RL	Revisorlagen (2001:883)
IFAC	International Federation of Accountants
FEE	Rédération des Experts Comptables Européés
SEC	Securities and Exchange Commission

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund och problemdiskussion.....	1
1.2 Syfte.....	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Uppsatsens planläggning	7
2. Lagar, regler och fakta kring revisorns oberoende.....	8
2.1 Revisorns oberoende.....	8
2.2 Förtroenderubbande verksamhet	9
2.3 Jäv enligt ABL.....	10
2.4 Analysmodellen	11
2.4.1 Olika omständigheter som kan bryta presumtionen.....	13
2.5 Skiljelinjen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet	14
2.5.1 Fristående rådgivning	15
2.5.2 Revisions- samt rådgivningsverksamhet till en och samma klient	16
2.6 Allmänt om apportintyg	17
3. Referensram	20
3.1 Auktoritetens betydelse	20
3.2 Kompetens.....	21
3.3 Självständighet	21

3.4 Mental attityd	22
3.5 Samhällets tro på revisorns självständighet	22
3.5.1 Personliga egenskaper	23
3.5.2 Organisatorisk status	23
4. Empirisk metod.....	25
4.1 Val av undersökningsmetod	25
4.2 Urvalet	26
4.3 Käll- och metodkritik	27
5. Empiri	29
5.1 Respondenterna	29
5.2 Allmänt om oberoendet	30
5.3 Oberoendet vid fristående rådgivning	32
5.4 Oberoendet vid apportuppdrag	37
6. Analys	45
6.1 Allmänt om oberoendet	45
6.2 Oberoendet vid fristående rådgivning	48
6.3 Oberoendet vid apportuppdrag	53
7. Slutsats	57
7.1 Slutsatser och diskussion	57

7.2 Förslag till fortsatt forskning	62
8. Referenslista	63

Bilaga

1. Inledning

Detta kapitel presenterar uppsatsens bakgrund och problemdiskussion. Dessutom presenterar kapitlet studiens syfte samt avgränsningar.

1.1 Bakgrund och problemdiskussion

Medias rapportering om revisorer och finansiell information är något som väcker frågan om revisorernas roll som en oberoende part. Revisorernas oberoende är en mycket central och viktig fråga som genom åren har haft häftiga debatter, både nationellt och internationellt.

Den reglerade revisionens roll är att ge trovärdighet åt den ekonomiska informationen som ett företag lämnar, exempelvis i form av officiella årsredovisningar. Revisionens primära syfte är att skydda företagets intressenter såsom aktieägare, borgenärer, leverantörer, kreditgivare, samhället samt de anställda. (Balans, nr 10/03) Detta förutsätter att revisorn intar en oberoende roll i förhållande till det reviderade företaget. Med andra ord medför detta att samtliga intressenters behov av tillförlitlig offentlig ekonomisk information måste kunna tillgodoses (Westermarck, 2005).

Revisorernas oberoende har sedan länge varit en debattfråga, då det har debatterats lika länge som det har funnits ett revisoryrke. Debatten har lyst upp genom åren med jämna mellanrum, så väl nationellt som internationellt. (Balans, nr 10/03) Det har i debatterna framhållits att något absolut oberoende inte finns och att det istället bör pratas om andra benämningar på oberoendet, som revisorernas opartiskhet och självständighet. Anledningen till debatterna kring revisorernas oberoende kan bland annat vara den nya Revisorlagen (2001:883) som trädde i kraft den 1 januari 2002, då denna lag föreskriver en särskild regel, bland annat att revisorer skall pröva sin opartiskhet och självständighet i yrkesutövandet. Motivet bakom denna lagstadgade plikt beror dels på redovisningsskandalerna i USA och dels på uppmärksamheten på revisorernas roll i allmänhet. (Balans, nr 10/03)

Kravet på revision infördes först i 1895 års ABL. Vid den tiden ansågs revisorn vara en syssloman och då saknades det skäl att i lag kräva att revisorn skulle vara oberoende. På

den tiden ansågs uppdraget vara ett hedersuppdrag. Under 1900- talets början räckte inte den gällande ABL till, då lagstiftaren menade att det skyddsbehov som fanns, inte var tillräcklig bland de olika intressenterna. Vidare ansågs det att det fanns ett behov av att skärpa tillsynen i revisionen. Det diskuterades krav på oberoende och behovet av kvalifikationskrav på de personer som skulle fungera som revisorer. Detta ledde till att diskussionen fokuserade på frågorna om revisorn skulle vara oberoende i förhållande till styrelsen och företaget. Resultatet av detta skildrades i 1910 års ABL, där det för första gången i lagen ställdes krav på att revisorn skulle vara oberoende i förhållande till bolaget och till styrelsen. (Diamant, 2004)

Efter Kreugerkraschen, som inträffade 1932, inleddes en diskussion om nödvändigheten av att förhindra företag som har bedrägliga och osunda syften. På grund av detta har det uppkommit ett behov av att utöka och stärka skyddet för ägarna, borgenärerna och de övriga intressenterna. Apropos Kreugerkraschen har det förts kritik mot 1910 års ABL. Kritiken inriktades främst på revisorernas bristfälliga oberoende och deras oskicklighet. (Diamant, 2004)

Under 1980- talet uppkom frågan om oberoendet på nytt. Frågan som diskuterades handlade om att införa en upplysningsskyldighet för revisorerna i förhållande till skattemyndigheterna. Men sådan skyldighet infördes aldrig, då det ansågs att bolagets intressenter inte skulle behandlas lika i sådana fall, men även att revisorns oberoende ställning skulle sättas i fråga. (Moberg, 2006)

Beträffande revisorernas oberoende har frågan väckts även på internationella plan. Den senaste revisorregleringen har inspirerats av de inträffade företagsskandalerna, bland annat av den stora omtalade Enron - skandalen (Balans, nr 6-7/02). Genom anpassningen till EU, har det uppkommit nya regler på revisorområdet. Oberoendefrågan har hanterats olika i de olika medlemsländerna. Detta på grund av det föreligger olika traditioner och erfarenheter på revisorområdet. På grund av detta har det skett en harmonisering av de gällande lagar och regler beträffande revisorernas roll samt en harmonisering av revisionen. Det hävdas naturligtvis att det inte behöver innebära någon förändring i praxis om ett regelverk för oberoendet skulle antas. Däremot är det viktigt att notera, att det är ett steg mot upprättandet av revisionstjänster inom en enhetlig marknad om samtliga medlemsländer hade enats om ett antal grundläggande principer. (EU- kommissionen,

1996) Internationalisering av reglerna på området är en av de betydande faktorerna som påverkat revisorregleringens utveckling. (Diamant, 2004)

I början av 1990-talet diskuterades det bland annat om att återuppta arbetet kring revisorernas oberoende. FEE (Fédération des Experts Comptables Européés) tog åt sig äran och tillsatte en arbetsgrupp som till slut presenterade ett policydokument med titeln *Audit Independence and Objectivity*. I detta dokument introducerades det en modell som har i syfte att ge revisorerna den friheten att analysera hoten mot oberoendet och väga dessa mot möjligheterna att försvara de. Harmonisering av oberoende reglerna presenterades år 1996 och sedan dess har revisionskommittén ägnat fyra år åt att omvandla det till en EG- rekommendation. Den 16 maj 2002 presenterades EU-rekommendationen som behandlar oberoende frågan. EU-rekommendationen framhåller bland annat om rekommendationen har någon inverkan på oberoendet i de fall där revisorn lämnar andra tjänster än revision till sina klienter. Detta har medfört till att den nya svenska Revisorlagen som trädde i kraft 1 januari 2002, är den första europeiska lag som i fråga om oberoendet baseras på denna EU- rekommendation. (Balans, nr 6-7/02)

En tidigare undersökning har visat att många länder har tagit steget till att förstora revisorernas oberoende problematik. Flera länders myndigheter har implementerat professionella revisionsstandarder beträffande revisorernas opartiskhet och självständighet. I många länder kan revisorer vara kritiserade och till och med utstötta från deras respekterade professionella förbund på grund av överträdelser av deras etiska och moraliska värderingar - *Code of Ethics*. Undersökningen visade också att kulturella skillnader begränsar effektiviteten av internationella regleringen gällande revisorernas oberoende. (Vanasco et al, 1997)

Under de senaste åren har även oro uttryckts över de hot som har uppstått mot revisorernas oberoende. Revisorer som tillhandahåller andra tjänster till sin revisionsklient än revision, har varit föremål för många debatter. (Westermark, 2005) Under år 2002 debatterades det häftigt kring revisornas oberoende och detta i samband med företags skandaler, som tidigare nämnts. Debatterna handlade främst om huruvida det går att sammanföra revisorsfunktionen och rådgivningsfunktionen till en och samma klient. Frågan har varit central de senaste åren och kom också att spela en stor roll i lagstiftningsarbetet med den nya revisorlagen. I förarbetena till lagen framhölls det att det

kan föreligga en omständighet som kan inverka på revisorns möjligheter att uppträda oberoende. Denna omständighet som kan hota oberoendet är den fristående rådgivningen till revisorskunden. (Moberg, 2006) Vid sådana förhållanden uppstår frågan, om det är möjligt att bibehålla en oberoende ställning gentemot revisionskunden? Utifrån detta ansåg Sveriges Advokatsamfund att det, liksom i USA, borde införas ett förbud för revisorer att tillhandahålla revisorsklienter fristående rådgivning. Dock mot detta ansåg regeringen att det fanns anledning att under vissa förhållanden tillåta den fristående rådgivningen. Denna typ av rådgivning kan förbättra revisorns kännedom om företaget och därmed har revisorn större möjligheter att identifiera problem i företaget. Dessutom kan andra intressenter ha intresse av att företaget får professionell rådgivning. Regeringen ansåg även att för mindre och medelstora företag kan det vara bra att använda bolagsrevisorn som rådgivare vid fristående rådgivning, då detta kan innebära kostnadsbesparningar för företaget genom att revisorn har bra kännedom av det. Mot bakgrund av detta ansåg regeringen att det inte fanns tillräckliga grunder för ett generellt förbud, beträffande den fristående rådgivningen. Istället infördes det i Revisorlagen ett förbud för revisorer att utöva sidoverksamhet som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. (Moberg, 2006)

Revisorer anses idag, av tradition, ha dubbla roller. Med dessa dubbla roller, uppstår det en unik situation för revisorn. Kontrollrollen, det vill säga, genom kontrolleringen av den ekonomiska informationen skall revisorer förhindra och minska oegentligheter och fel som kan förekomma i näringslivet. Den andra mycket omtalade rollen, rådgivarrollen, befinner sig revisorerna i en servicefunktion av ekonomiska frågor. Det är viktigt att uppmärksamma samspel och sambandet mellan dessa två roller. Som tidigare nämnts, hamnar revisorn i en unik situation, där det är mycket viktigt att balansera dessa två roller som egentligen ses som förutsättningar för varandra. Med detta menas, om kontrollrollen är för styrande och för stark och om exempelvis tystnadsplikten bryts gentemot staten, leder detta till att företagets förtroende för revisorn minskar och även viljan att lämna ut information om verksamheten till revisorn drabbas. I motsvarande takt försämrar förutsättningarna för att kunna utföra en effektiv och bra kontrollinsats. Likadant påverkas även rådgivarrollen, där det drabbar förutsättningar för en bra, korrekt och kostnadseffektiv rådgivning, särskilt om revisorns roll upplevs som statens förlängda arm.

Om rådgivarrollen blir för omfattande, hotar detta revisorns självständighet och opartiskhet gentemot revisionsklienterna. Detta är något som kan medföra att samhällets förtroende för revisionsbranschen minskar. I en besvärlig situation kan det tänkas att professionen bryter mot sina kärnämnen som är etik och moral och vidare brister i rådgivarrollen som sådan och inte håller sig inom ramen för vad som är tillåtet. Dessutom medför dessa förhållanden att förtroendet för revisionsbranschen minskar både i samhället som helhet och bland revisionsklienter. (Balans, nr: 1/07) Vid sådana situationer uppkommer viktiga frågor såsom, vad som egentligen är tillåtet att utföra utöver den traditionella revisionsrollen till en och samma klient? Vilka uppdrag anses vara tillåtna samt var dras gränsen i rådgivarrollen, med tanke på revisorns oberoende ställning? Är det möjligt att ha dessa roller i balans till en och samma klient? Tar revisorerna både kaffe och kaka?

I Danmark är det förbjudet för revisorer att syssla med annan verksamhet än revisionsverksamhet och därtill gränsade områden. Utöver det direkta förbudet i lagen, föreligger det en annan bestämmelse som uttrycker att revisorn är jävig om det finns andra omständigheter som är ägnade till att väcka tvivel om revisorernas oberoende. Beträffande rådgivning har många klienter upplevt direkt glädje av denna tjänst, men vad det gäller revision så är det inte kunden som tillfredställs, utan omvärlden som har ett intresse i bolaget. Exempel på omvärld är kreditgivare. (Balans, nr 2/99) Att vara revisor samt ge rådgivning åt ett och samma företag, har både positiva och negativa aspekter. Den positiva aspekten anses vara att en kostnadseffektiv revision utförs. Däremot blir den negativa aspekten följande, att situationen som sådan utgör att det föreligger ett beroendeförhållande när rådgivartjänsten ger större intäkter än den ordinära revisionstjänsten. (Maunganidze, 2006) Mot bakgrund till ovanstående, leder en viktig fråga: bör en revisor revidera samma klient som han/hon rådgiver? Är fallet sådant, kan detta ge upphov till självgranskningshot, där revisorn genom konsultationen granskar sitt eget arbete. Dessutom riskerar revisorn att bli både ekonomiskt och psykologiskt knuten till sin klient, uppger revisorn Bo Langsted i en artikel (Balans, nr 2/99).

Ett centralt område som kan ifrågasättas är revisorns oberoende vid utfärdande av apportintyg. När ett företag tillförs annan egendom än pengar vid exempelvis nyemission, skall en revisor intyga om egendomens, eller rättare sagt, apportegendomens värde samt uttala sig om den nytta som apportegendomen tillför företaget. I teorin kan detta uppdrag

verka enkelt, men i själva praxis anses problematiken vara mycket större. Då denna typ av tjänst rent teoretiskt sett inte tillhör revisionstjänsten, utan kan ses som en del av den fristående rådgivningen, då uppdraget inte faller inom ramen för revisionsverksamhet. I samband med att ett företag tillförs apportegendom, skall revisorn skriva ett intyg som bl.a. innehåller ett yttrande över värderingen av egendomen. Revisorns yttrande skall fungera som ett skydd för intressenterna, där apportegendomens värde inte skall tas upp till ett för högt eller för lågt värde i balansräkningen. Detta för att ge en så rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning som möjligt. Enligt Thorell i Balans nr 8-9/03 är det enligt svensk lag en kvalificerad revisor som skall avge apportintyg. Lagändringen i ABL som trädde i kraft den 1 juli 2001, ger en möjlighet för företaget att anlita en utomstående revisor för det aktuella apportuppdraget. Motivet till denna nya regel är bland annat inspirerat av den amerikanska SEC organisationen, där det nämligen är förbjudet för företagets ordinarie revisor att genomföra en granskning av sådana uppdrag. Detta för att det anses hota revisorns oberoende ställning. Men i Sverige är huvudprincipen att det ännu är tillåtet för företagets ordinarie revisor att genomföra sådana uppdrag. (Prop. 2000/01:87) I enlighet med EG- direktivet framgår det att apportintyget skall avges av en oberoende sakkunnig, som utses eller godkänns av myndighet eller domstol. Vidare menar Thorell (2003) i Balans nr 8-9/03 att styrelsen i ett bolag skall vid tillskjutande av apportegendom lämna en redogörelse där en beskrivning och värdering av egendomen framgår. Revisorns uppgift är att verifiera rimligheten i styrelsens överväganden och slutsatser, men inte att producera underlaget. Det har även framkommit i flera tidigare studier att revisorer i princip aldrig går emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg och att det till och med råder en tveksamhet om de är villiga att avstå från detta uppdrag, trots att lagen ger utrymme för det (Berg och Lönnqvist, 2003).

Det har i Sverige debatterats flitigt kring revisorns utfärdande av apportintyg och vid detta problemområde har revisorns opartiskhet och självständighet ifrågasatts. Debatterna har främst belyst problemet om att samma revisor som redan indirekt styrkt ett värde på apporten som tillförts företaget, återigen skall granska detta värde vid den årliga revisionen. Detta kan ses som att revisorn sitter på två stolar samtidigt och det upplevs svårt att vara kritisk till sina egna bedömningar. Dessutom kan revisorn genom ett för nära samarbete med sin klient, missgynna andra intressenter. Alltså uppstår det en jävssituation, om fallet är sådant, att revisorn som utför apportintyget är samma revisor

som utför granskningen vid årsbokslutet. Mot bakgrund till ovanstående, lyder uppsatsens huvudfråga följande; hotar fristående rådgivning och utförande av apportuppdrag revisorns oberoende ställning?

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ta reda på revisorernas ställningstaganden till om det föreligger hot mot revisorns opartiskhet och självständighet vid fristående rådgivning och speciellt vid apportuppdrag. Vilka tjänster får en revisor utföra utöver revisionstjänster för att det inte ska rubba och hota hans/hennes opartiskhet och självständighet?

1.3 Avgränsningar

Denna uppsats väljer att avgränsa undersökningens tema till att endast fokusera och behandla revisorernas oberoende problematik vid tjänster som utförs utanför ramen för revision. Alltså tar denna uppsats inte upp oberoende problematiken beträffande revisorernas personliga relationer till vänner, släkt och närstående, utan uppsatsen väljer istället att fokusera på tjänster utöver revision såsom fristående rådgivning samt apportuppdragets påverkan på revisorernas oberoende. Författarna vill även upplysa om att uppsatsens problemkärna är att studera oberoendet när en revisor utfärdar apportintyg och om sådana uppdrag anses vara inom eller utanför ramen för revision.

1.5 Uppsatsens planläggning

Här presenteras en kort överblick av hur uppsatsen kommer att planläggas.

I kapitel två, läggs det fram en allmän beskrivning av uppsatsens ämne. I denna del av uppsatsen redogörs det tydligt för revisorernas oberoende, fristående rådgivning samt om apportintygets innebörd och vilka lagar som styr denna typ av uppdrag. I kapitel, tre, presenteras uppsatsens referensram, där David Flints teori redogörs. Kapitel fyra består av en empirisk metod, där undersökningens tillvägagångssätt tydligt framgår. I kapitel fem, presenteras uppsatsens empiridel. Här framgår respondenternas ställningstaganden om undersökningens problemfrågor. Kapitel sex består av uppsatsens analysdel. Avslutningsvis framförs författarnas slutsatser och diskussioner i kapitel sju.

2. Lagar, regler och fakta kring revisorns oberoende

I detta kapitel presenteras lagar, regler samt annan fakta kring uppsatsens område. Detta kommer att komma till användning i uppsatsens analysdel och även i slutsatsen.

2.1 Revisorns oberoende

Det är enligt Prop. 2001/01:146 av stor betydelse att de många företagens intressenter har tilltro till företagets ekonomiska information och därför är en av revisorns viktigaste uppgifter att skapa tilltro till informationen. För att revisorn skall kunna garantera detta är dennes opartiskhet och självständighet, vid sidan av yrkeskompetensen, viktiga medel i detta arbete. (Moberg, 2006) Revisorns oberoende är en viktig hörnsten i revisoryrket. För att tillförsäkra en objektiv revision har lagstiftaren menat att uppge några omständigheter som utgör hinder för att vara revisor. Dessa omständigheter kommer till uttryck dels i ABL 10 kap. 16 § och dels i RL. RL (2001:883) 20 §, utfärdar en bestämmelse om att "Revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerhetsställs" Därför bör revisionsbyråernas verksamhet organiseras på ett sådant sätt. Byråerna kan göra detta på så sätt att de vidtar kvalitetssäkrande åtgärder, så att de lätt kan fånga upp hot som uppstår. Hur de kvalitetssäkrande kontrollerna sker, kan bland annat bero på byråns storlek. I en stor byrå kan åtgärderna ske internt, medan de små byråerna vanligtvis måste samarbeta med andra byråer. (Moberg, 2006) Vidare skall revisorn pröva för varje uppdrag i revisionsverksamheten om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet.

Det som i lagen uttrycks som opartiskhet och självständighet benämns ibland för oberoende. (FAR, 2005) Med uttrycket opartiskhet och självständighet avses dels revisorns *faktiska* opartiskhet och självständighet (independence in fact) samt dels opartiskhet och självständighet i uppträdandet (independence in appearance). Revisorns faktiska opartiskhet och självständighet, avser revisorns förmåga att beakta samtliga omständigheter som är betydande för revisionsuppdraget. Objektivitet och integritet värderas högt i

revisionsbranschen och det är därför viktigt att det inte förekommer omständigheter som kan ge omgivningen anledning att ifrågasätta revisorns förmåga att utföra revisionsuppdraget med opartiskhet och självständighet. Då talas det om den synbara opartiskheten och självständigheten, som avser revisorns förmåga att ta avstånd från sådana omständigheter som föranleder omgivningen att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. Att revisorn skall vara faktiskt oberoende, "independence in fact", ansåg regeringen inte vara tillräckligt. De ansåg istället att revisorn så långt som möjligt skall vara synbart oberoende, "independence in appearance" och en bestämmelse om detta regleras i RL 21 § (Moberg, 2006). Med andra ord så räcker det inte enligt reglerna att vara faktiskt oberoende utan det gäller också att uppfattas av omgivningen som oberoende. Inga misstankar får alltså finnas om att revisorn är beroende, annars skall denne avböja eller avsäga sig uppdraget. (FAR:s regel för god redovisningssed 2 §) Revisorns opartiskhet och självständighet ska relateras till de eventuella hot som faktiskt uppkommer eller synes uppkomma samt de åtgärder som revisorn kan vidta för att neutralisera och balansera effekten av förekommande hot (Westermarck, 2005) Regeln som stadgas i RL 21 §, menar att revisorn är skyldig att undersöka huruvida hon/han kan genomföra sina uppdrag som utgör revisionsverksamhet utan att det förekommer omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn. (Prop. 2001/01:146) Skulle revisorn träffa på sådana omständigheter, så har han/hon skyldigheten att avböja eller avsäga sig uppdraget. Detta kan påverka revisorns möjligheter till att åta sig andra uppdrag än revisionsuppdrag, utan att det gäller förtroenderubbande verksamhet. (Moberg, 2006)

Oberoende diskussionen har ofta framhållit att det inte finns något absolut oberoende för en yrkesverksam revisor. Begreppet oberoende är ett olyckligt ordval därför att det inte finns oberoende mellan människor. Man talar istället, som tidigare nämnts, om opartiskhet och självständighet. Revisorn är mer eller mindre beroende av sin uppdragsgivare, dock ska det poängteras att det viktiga är att i en besvärlig situation behålla sin integritet och objektivitet. (Balans, nr 2/91) Revisorer skall istället sträva efter att vara så oberoende som möjligt. Det är nämligen skillnad mellan den *faktiska* opartiskheten och självständigheten och den *synbara*. Det faktiska har revisorer regelverk för medan i det synbara, ligger i betraktarens ögon att avgöra om man är oberoende eller inte. För att uppfattas som oberoende måste det finnas en professionell inställning till revisionsyrket. (Balans, nr 11/01) Revisorns oberoende förknippas med omgivningens förtroende för revisionsbranschen. Revisionens mål är bland annat att säkerhetsställa trovärdigheten i de finansiella rapporterna som lämnas till omgivningen. Det är

därför viktigt att revisorn är i en oberoende ställning och inte låter sig påverkas av andra intressen än att utföra bra revision samt uppnå revisionsmålet. Med andra ord krävs det att företagets intressenter har förtroende för den information som lämnas i de finansiella rapporterna för att revisionsmålet skall vara uppnått. Detta innebär att revisorn endast fyller sin funktion så länge intressenterna har förtroendet för denne. (Flint, 1988)

2.2 Förtroenderubbande verksamhet

I RL 25 § 1 st. står det att en revisor under vissa förutsättningar inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, eller sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Vad som då ingår i förtroenderubbande verksamhet är en bedömningsfråga, med det finns ett vägledande argument som tyder på all sidoverksamhet som kan komma i konflikt med eller gå ut över revisionsuppdraget. (Moberg, 2006) Enligt Prop. 2001/01:146 har det i förarbetena ansetts att om förtroenderubbande verksamhet skall föreligga, så krävs att det normalt skall kunna förutses att sidoverksamheten leder till att revisorn mer eller mindre regelmässigt hamnar i sådana förhållanden där han/hon måste avsäga sig pågående uppdrag. Det räcker alltså inte att det endast finns en risk för att det i framtiden kan komma att ses som förtroenderubbande verksamhet.

Enligt RL 25 § 1 st. 2 p. får revisorn inte utöva sidoverksamhet om detta utövande på ett annat sätt är förenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Lagen tolkas som så att revisorn måste avhålla sig från verksamheter som får anses som osakliga eller lagligt tveksamma (Moberg, 2006). Av RL 21 § framgår det att även verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet kan anses som förtroenderubbande i enskilda fall.

2.3 Jäv enligt ABL

I ABL 10 kap. 16 § finns det regler om jäv för revisorer. I denna lag återfinns det situationer där det finns stor anledning att anta att revisorn kan komma i beroendeställning. Bestämmelserna anger vilka verksamheter revisorn inte kan utföra vid sidan av revisionsuppdraget. Revisorn har dessutom lojalitetsplikt mot bolaget som han/hon är revisor i och den sätter gränser för vilken verksamhet som revisorn kan ägna sig åt vid sidan av

revisionsuppdraget. Han/hon får inte sätta sig i sådan situation som kan ge upphov till lojalitetskonflikter och som därmed kan rubba förtroendet för honom/henne. (Moberg, 2006)

2.4 Analysmodellen

En analysmodell innebär för revisorn att han/hon vid varje enskilt uppdrag själv skall göra en analys av hur det förekommer omständigheter som kan antas rubba förtroendet för revisorn. I korta drag skall analysmodellen genomföras på följande sätt:

- 1) Revisorn skall börja med att analysera om det finns något förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet i dennes revisionsuppdrag. Om det skulle föreligga sådana omständigheter som kan rubba förtroendet, så föreligger det också en presumtion om att omständigheten rubbar förtroendet och då skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Presumtionen kan dock neutraliseras och så kan revisorn genomföra uppdraget. Detta om:
- 2) Revisorn prövar det enskilda fallet och tittar på om det finns sådana omständigheter som medför att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet.
- 3) Vidtar vissa motåtgärder så att det sedermera inte finns anledning att ifrågasätta revisorn opartiskhet och självständighet. (Moberg, 2006)

Analysmodellen skall tillämpas i samband med att revisorn prövar sin opartiskhet och självständighet för varje uppdrag som tillhör revisionsverksamhet. Revisorn skall använda modellen för varje nytt uppdrag som han/hon åtar sig, men kan även komma att användas i ett redan bestående uppdrag om det kommer upp nya omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. (Moberg, 2006)

I förklaringen till analysmodellen togs det upp olika omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. I RL 21 § första punkten, finns det olika omständigheter angivna som kan rubba förtroendet för revisorn. De olika omständigheterna som angetts är egenintresset, självgranskning, partsställning, vänskap, hot och annat förhållande – en generalklausul (Moberg, 2006).

Egenintresset innebär ett hot om revisorn eller någon i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Detta regleras i RL 21 § 1 st. 1 p. a (Prop.2001/01:146) Egenintressehot kan vara om revisorn har affärsmässiga band med revisionsklienten utöver revisionsuppdraget. Ett bra exempel på detta är om revisorn till följd av fristående rådgivning tar emot inkomster som anses som betydande i förhållande till revisorn eller revisionsbyråns totala inkomster. (Moberg, 2006) Vid en sådan situation som denna, förekommer en presumtion att revisorn inte kan handla på ett förtroendegivande sätt då han/hon utför revision. Riskerna för revisorns opartiskhet och självständighet som kopplas till höga arvoden, hamnar inom ramen för bestämmelserna om revisorn opartiskhet, självständighet och objektivitet. Förutom denna bestämmelse, stadgas det även i ÅRL 5 kap. 21 § att uppgifter om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdrag, skall lämnas. (Prop. 2001/01:146)

Självgranskningshotet innebär att kan man presumerar att revisorn inte kan agera på ett förtroendegivande sätt då han/hon har lämnat fristående rådgivning i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Detta stadgas i RL 21 § 1 st. 1 p. b. Hotet kan uppstå i att revisorn kan komma att göra ställningsstaganden som vars riktighet han/hon senare måste pröva i revisionen. Hotet uppkommer då revisorn har anledning att anta att det tidigare ställningsstagandet är oriktigt och då föreligger det en presumtion. (Moberg, 2006)

Vid partsställning kan revisorn uppträda till stöd (för eller emot) arbetsgivarens synpunkt i en ekonomisk eller rättslig betydenhet (Moberg, 2006). Enligt RL 21 § 1 st. 1p. c föreligger vid sådana fall en presumtion om en förtroenderubbande verksamhet. Exempel på att partsställningshot kan uppkomma är om revisorn uppträder som biträde åt revisionsklienten vid förhandlingar om företagsförvärv, eller om revisorn uppträder som biträde åt klienten vid kontakter med skattemyndigheten. (Moberg, 2006)

Det uppstår även hot mot revisorns självständighet och opartiskhet vid personliga nära relationer med revisionsklienten, eller någon i dennes ledning som exempelvis VD:n. Detta stadgas i ovan nämnda lag punkt d. Om revisorn skulle utsättas för hot eller påtryckning, så är det enligt RL 21 § 1 st. 1 p. e normalt att ifrågasätta revisorns arbete.

Eftersom det anses vara omöjligt att beskriva alla situationer där man presumerar att revisorns förtroende rubbas, har man infört ett stadgande av en generalklausulkaraktär i RL 21 § 1 st. 2 p. bestämmelsen menar att om det föreligger någon annan omständighet än de som står

uppräknade och som kan antas rubba förtroendet för revisorns självständighet och opartiskhet, så skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Vad som faller inom ramen för denna bestämmelse är svårt att bedöma, men det kan exempelvis vara en kombination av de bestämmelserna som anges i RL 21 § 1 st. 1 p.

2.4.1 Olika omständigheter som kan bryta presumtionen

Enligt ABL 21 § 2 st. skall presumtionen brytas om omständigheterna i det enskilda fallet är av sådan natur att det inte finnas anledning att anta att det kommer påverka revisorns opartiskhet och självständighet vid revisionen. Presumtionen kan även brytas om motåtgärder vidtagits eller är avsedda att vidtagas för att säkerställa förtroendet.

Om revisorn åtar sig vissa motåtgärder, som medför att uppdraget kan genomföras utan att granskningen kan komma att ifrågasättas, så behöver inte han/hon avböja eller avsäga sig uppdraget. Motåtgärderna delas in i generella samt individuella motåtgärder. De generella motåtgärderna tar sikte på åtgärder som har betydelse för samtliga revisionsuppdrag. Dessa uppkommer ofta i byrårutiner som skall säkra kvalitén på revisionsuppdragen. Arbetet i en revisionsbyrå utförs oftast på ett sådant sätt att revisorns självständighet och opartiskhet säkerställs. Storleken på byrån är ett exempel som påverkar organisationen i byrån. Exempel på generella motåtgärder kan vara: Skriftligt dokumenterade rutiner för hantering av oberoende frågor, återkommande utbildning i oberoende frågor, rutiner att medarbetare konsulterar med ansvarig revisor i oberoende frågor, organiserat samarbete med andra byråer för konsultation och kvalitetskontroll, organisatorisk uppdelning så att rådgivnings- och revisionsuppdrag inte utförs av samma person. Det är viktigt att ha i åtanke att generella motåtgärder inte helt och hållet kan reducera hot som är av större vikt. (Moberg, 2006)

Då de generella motåtgärderna inte antas tillräckliga, så tar de individuella åtgärderna sikte på att bryta presumtionen i det enskilda fallet. Ju starkare hot mot revisorns självständighet, desto högre är kraven på individuella motåtgärder. Exempel på interna motåtgärder kan vara: revisorns egen genomgång av uppdraget men hjälp av t.ex. checklistor, uppföljning av rutiner och generella motåtgärder, ansvarig revisors kontroll av medarbetares arbete och oberoende, ansvarig revisor konsulterar annan kollega i revisionsgruppen, kontroll av ansvarig revisors granskning och bedömning från kollega i revisionsgruppen (Moberg, 2006).

Då det gäller rådgivning av en mer enkel karaktär som även kan karakteriseras som revisions rådgivning, så brukar det oftast räcka med interna motåtgärder, men de anses inte tillräckliga om det är fråga om fristående rådgivning till revisionsklienten. Det kan gälla rådgivning från den enskilde revisorn eller någon annan i revisionsgruppen, vid frågor som till någon del omfattas av granskningsuppdraget och som är av betydelse för revisionsklienten. Det är då de externa motåtgärderna spelar en stor roll. (Prop. 2001/01:146 s.104) Exempel på externa motåtgärder är: konsultation med kollega utanför revisionsgruppen, kontroll av delar eller hela uppdraget av kollega utanför revisionsgruppen, konsultation med branschorganisation och extern kvalitetskontroll. Vilken motåtgärd som man skall vidta beror helt på hur starkt hotet är. Generellt sett är interna motåtgärder inte lika kraftiga som de externa motåtgärderna.

2.5 Skiljelinjen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet

Syftet med analysmodellen är bland annat att värna om revisorns kärnverksamhet, det vill säga revisionsverksamheten. Mot bakgrund av detta har analysmodellen konstruerats på så sätt att de uppkomna hoten mot revisorns opartiskhet och självständighet samt eventuella effekter av dessa skall prövas i relation till revisorns uppdrag som är att karaktärisera som revisionsverksamhet. Detta betyder att gränstragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet blir av väsentlig betydelse vid fastställandet av analysmodellens tillämpningsområde. Huvudsakligen handlar det om förutsättningarna för fastställandet av revisionsverksamhetsbegreppets *inre* respektive *yttre* gräns i det enskilda revisionsuppdraget. Den *inre* gränsen inriktas på klassificeringen av revisorns olika former av revisionsuppdrag medan den *yttre* gränsen är främst inriktad på gränslinjen mellan revisions rådgivning och fristående rådgivning. (Diamant, 2004)

Revisionsverksamhetens yttre gräns har varit utrymme för debatt de senaste åren, det vill säga fråga om revisorns rådgivningsinsatser åt revisionsklienter. Bland annat för att det förekommer verksamheter som inte skall anses som revisionsverksamheter. Det handlar om rådgivning i redovisnings-, skatte och organisationsfrågor där samtliga dock anses revisionsnära. (Balans, nr 10/01) Tillåtna verksamheter som redovisnings-, organisations- och skattekonsultationstjänster sägs falla inom ramen för en revisors kärnkompetens. Samhällsintresset anser att denna kompetens skall kunna tas till vara även utanför revisionsverksamheten. Mot bakgrund av detta dras det slutsatser om det enskilda

revisionsuppdraget faller inom området för revisorns kärnkompetens, ska den anses utgöra revisionsverksamhet. Anses det enskilda revisionsuppdraget falla utanför ramen för revisorns kärnkompetens, kan den naturligtvis inte utgöra revisionsverksamhet. Detta anses vara en rimlig utgångspunkt för fastställandet av den yttre gränsen för vad som skall anses utgöra revisionsverksamhet. (Diamant, 2004)

Det framgår i RL (2001:883) att revisionsverksamhet omfattar även sådan rådgivning eller annan medverkan som föranleds av iakttagelser i samband med utövande av revision. (RL § 2 p.7) Övrig rådgivning anses vara fristående rådgivning. Gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning framgår inte av förarbetena till revisorlagen. Lagstiftaren har anvisat att frågor av sådana slag istället bör lösas via en god revisors- och revisionsled. Alltså, beträffande den förtroenderubbade sidoverksamheten, har lagstiftaren överlåtit åt branschen att själv identifiera. I grannlandet Danmark är verksamhet som faller utanför revisionsverksamhet och därtill gränsade områden, förbjuden enligt lag. Danmark har gjort allt i lagstiftningen för att undvika beroendeproblematiken vid verksamhet som faller utanför revisionsverksamhet. I Sverige är det annorlunda där utgångspunkten istället är att revisorn får lov att syssla med annat än revision så länge det inte hotar hans/hennes opartiskhet och självständighet. (Balans, nr 2/99)

2.5.1 Fristående rådgivning

Revisionens huvudsakliga funktion skall vara avgörande för revisorns möjligheter att utöva verksamhet som saknar koppling till revisionsutövning. Detta medför till att samtliga intressenters behov av trovärdig offentlig ekonomisk information måste kunna tillgodoses. Fristående rådgivningens oberoende problematik som aktualiseras, skiljer sig inte mycket ifrån den problematik som aktualiseras vid revision och revisions rådgivning. Fristående rådgivningen utgör ett tillkommande, men inte absolut, hot mot revisorns oberoende. Revisorns möjlighet till sådan rådgivning som saknar koppling till revision, begränsas av reglerna om revisorsjämvärd dels i ABL och dels i RL. Begränsningen gäller att all sådan rådgivning som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget, inte får erbjudas. För prövningen av gränsdragningen mellan förtroenderubbade rådgivning rekommenderas den särskild lagstadgade analysmodellen. (Westermark, 2005)

2.5.2 Revisions- samt rådgivningsverksamhet till en och samma klient

Av sedvänja ägnar sig revisorerna åt annan verksamhet än revisionsverksamhet, nämligen konsultverksamhet. Revisorerna har i allt större utsträckning kommit att se på revisornäringen som vilken näringsverksamhet som helst. Liksom som andra konsulter har revisorn ett avkastningskrav på sin verksamhet. Revisorn behöver ägna sig åt konsultverksamhet för att erhålla tillräckliga inkomster. Det är just detta som för med sig problem gällande revisorernas oberoende. Det är värt att notera att när det gäller revisorns möjligheter att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, är det svårt att fastlägga standards för samtliga tjänster och uppgifter som revisorn utför utöver revisionen. Med tanke på detta kommer det att vara svårt att pröva kvaliteten på revisorns utförda arbete. Saknas detta kan tilltron till revisorns arbete hotas. Intressenterna kommer inte att känna den tilltro till revisorns verksamhet som är viktigt för att revisionens funktion skall uppnås. Detta problem blir ännu mer påtagligt när revisorn utför konsultuppdrag åt revisionsklienter. I detta fall föreligger det fara för revisorns självgranskning. Faran med detta är följande; har revisorn utfört konsultation åt revisionsklienten och senare skall revidera de bolagets insatser på grundval av dennes råd, medför att tilltron till revisorns oberoende hotas. Inte enbart på grund av dennes självgranskning som sådan utan även för att normerna på området är oklara. (Diamant, 2004)

Det finns en skillnad mellan att ge råd som bolagsledningen inte är tvungen att följa och att fylla den bolagsledande funktionen. Revisorn får inte sköta förvaltningen i ett bolag där denne fungerar som bolagsrevisor. Däremot är det tillåtet att lämna råd som är förenade med en tydlig upplysning om att det är bolagsledningen som skall fatta beslut och inte revisorn. Detta nyssnämnda påstående är värt att notera att de bygger på förhållandena i större bolag. De råd som en revisor lämnar till stora bolag, utgör en del av beslutsunderlag inför ett beslut som fattas av styrelsen. Många gånger har styrelsen egen intern kompetens till att utvärdera och eventuellt förkasta de råd som revisorn lämnar. Utifrån det här perspektivet, kommer revisorns råd inte att innebära att bolagets och revisorns intressen sammanfaller. Således innebär detta även att rådgivning till en sådan klient på grund av självgranskning är relevant i ett oberoendeperspektiv. (Diamant, 2004)

De flesta svenska aktiebolag är relativt små att nödvändig intern kompetens saknas för att kunna ifrågasätta revisorns rådgivning. Av den anledningen är det mycket vanligt

förekommande att ledningen tillfrågar revisorn om råd eftersom de inte besitter kompetensen i fråga. Man kan utgå från att ledningen då kommer sannolikt att följa de råd som revisorn ger. Revisorerna är fullt medvetna om detta förhållande och därför ger de råd. Alltså kan man utgå från att revisorn har ett gemensamt intresse med ledningen. Detta intresse leder till att revisorn via rådgivningsinsatsen kommer att erhålla ett medansvar för rådets riktighet och effektivitet. I samband med detta kommer revisorn att ha ett finansiellt intresse av hur resultatet av dennes rådgivning presenteras i den externa rapporten. Detta hotar revisorns oberoende, då det råder självgranskningshot. Slutsatsen av detta borde vara att avgörande för om rådgivningsinsatsen är oberoendehotande, är om rådet är *väsentligt* i relation till det granskningsunderlag som senare ligger till grund för revisorns efterkommande granskning. (Diamant, 2004)

Revision och rådgivning till en och samma klient kan ge upphov till att revisorernas opartiskhet och självständighet ifrågasätts. Det är då svårt att utföra en opartisk kontroll av det som revisorn själv har lämnat råd om. Revisorn kan bli både ekonomiskt och psykologiskt knuten till sin klient. Dessa argument antyder på att revisorn bör hindras att få för mycket med företaget att göra. (Balans, nr 2/99) Det finns även argument som talar för denna kombination av verksamhet. Bland annat att revisorn får bättre kännedom om klienten och dess verksamhet. Det kan bland annat leda till en mer målinriktad och billigare revision samt effektivare rådgivning. I nästkommande avsnitt kommer uppsatsens särskilda inriktning som handlar om revisorernas oberoende vid apportuppdrag att diskuteras.

2.6 Allmänt om apportintyg

Beträffande ett särskilt uppdrag vid utfärdandet av *apportintyg*, antas det enligt teorin betraktas som revisionsverksamhet då den är lagstadgad och utgör inte någon annan verksamhet utöver revision (Bergh och Lönnqvist, 2003). Dock föreligger det skillnader i praktiken angående detta uppdrag. Utfärdandet av apportintyget med efterföljande regelmässig granskning, kan ge upphov till ifrågasättande av revisorns opartiskhet och självständighet utifrån självgranskningsperspektivet. Följande exempel på sådana situationer är när revisorn i sin regelmässiga granskning tar ställning till apportegendomen trots att revisorn tidigare genom utfärdandet av apportintyget indirekt godtagit förvaltningsåtgärden. Frågan som bör diskuteras speciellt, är om utfärdandet av apportintyg är att betrakta som revisionsverksamhet i de fall det är vanligt förekommande att det råder olika former av

dialoger med revisionsklienten och om dialogerna är att betrakta som fristående rådgivning.

Vid nybildning av bolag och vid nyemissioner skall apportintyg utfärdas. När bolag vid en emission tillförs annan egendom än pengar s.k. apportegendom skall revisorn utfärda ett intyg som bland annat innehåller ett yttrande om nyttan och värdet av den tillförda egendomen. Förekommer apportegendomen vid nybildning av bolag skall revisorn enligt ABL 2 kap.19 § avge ett yttrande inför registreringen av bolaget som innehåller ett uttalande om att egendomen tillförts bolaget samt att det inte i stiftelseurkunden åsatts ett högre värde än det verkliga värdet och att egendomen antas ha nytta för bolaget. Det gjordes ett tillägg i bestämmelsen som är baserat på artikel 10.2 i EG:s II bolagsdirektiv. Därigenom framgår det att revisorn också skall beskriva egendomen och ange den värderingsmetod som använts.

Apportintyg framställas som motsvarigheten till det bankintyg som skall finnas vid kontant emissioner. Syftet med apportintyget är att skydda borgenärer samt aktieägare i bolag med flera ägare och att förhindra missbruk.

Förekommer apportegendom vid nyemissioner skall revisorn enligt ABL 13 kap. 7 § med hänvisning till kap 2:7 §, utfärda ett intyg inför beslutet på bolagsstämman. Enligt detta lagrum (ABL 13 kap 7 §) skall styrelsen avge en redogörelse för de *omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av värdet* på apportegendomen. Bland annat värdet som apportegendomen beräknas att upptagas i balansräkningen och antalet aktier eller annat vederlag som skall lämnas för egendomen. (Balans, nr 8-9/03)

Apportintyget skall utfärdas av en kvalificerad revisor enligt svensk rätt. Det är ingen självklarhet att det just ska vara en revisor som utfärdar apportintyget. Enligt EG:s II bolagsdirektiv skall apportintyget avges av en oberoende sakkunnig som utses eller godkänns av myndighet eller domstol. Det framgår vidare att det är revisorns uppgift att vid revisionen ta ställning till den värdering av tillgångarna som styrelsen gjort i årsredovisningen

Den av styrelsens lämnade redogörelse skall granskas av en eller flera revisorer. Den lagändring som skedde 1 juli 2001, ger möjlighet för andra revisorer än bolagets egna att granska styrelsens redogörelse ABL (2005: 551) 13 kap 8 §. Med andra ord, behöver den eller de revisorer som granskar redogörelsen inte vara bolagets ordinarie revisor, utan företaget kan

anlita en utomstående revisor för att utföra uppdraget. Mot bakgrund till denna lagändring, är amerikanska Securities and Exchange Commission (SEC). De hävdar att bolagets ordinarie revisor rubbar sin opartiskhet och självständighet om denne genoför en sådan granskning och därför tillåter de inte att bolagets egen revisor granskar styrelsens redogörelse. Detta har gett upphov till stora problem för de svenska företag som är noterade på en amerikansk börs. Den tillkomna lagändringen underlättar för dessa företag, trots att svenska lagstiftare inte delar SEC:ns uppfattning i frågan. I Sverige är huvudprincipen fortfarande att bolagets ordinarie revisor skall genomföra granskningen. (Prop. 2001/01:87)

Det framgår vidare av ABL 2 kap 19 § att apportintyget skall innehålla ett yttrande från revisorn med utgångspunkt i den granskning som denne gör av styrelsens redogörelse. Beträffande yttrandet skall revisor endast uttala sig om att apportegendomen enligt styrelsens redogörelse inte åsatts ett högre värde än det verkliga värdet. Detta utgör en *negativ försäkran* där syftet är att försäkra att egendomen inte är övervärderad. Av lagtexten framgår det även att det är revisorn som skall beskriva egendomen, ange tillämpningen av värderingsmetoden samt uppge eventuella värderingssvårigheter. Vidare stadgas det i ABL 13 kap. § 28, p. 4 om att avge detta intyg inför registreringen av emissionen hos Patent och registreringsverket och att dessa ovannämnda kriterier måste vara uppfyllda. Thorell (Balans, nr 8-9/03), nämner något som inte framgår av lagtexten, bland annat vem som gjort värderingen på apportegendomen. Detta kan vara en upplysning som är av stor betydelse för ägare och övriga intressenter. Denna upplysning antyder Thorell att det också bestämmer revisorns granskningsinsats.

Revisorn får således inte producera underlaget utan huvuduppgiften är att intyga *rimligheten* i styrelsens bedömningar och slutsatser. Detta gör att kvaliteten i styrelsens underlag är avgörande för granskningsinsatsen. I praktiken är styrelsens redogörelser ofta mycket bristfälliga.(Balans, 2003)

3. Referensram

I detta kapitel presenteras uppsatsens teoridel beträffande revisorernas oberoende. Teorin som kommer att behandlas i detta kapitel är från David Flint som är en välkänd professor och expert inom uppsatsens områden. David Flint har länge varit en auktoritet inom revisionsbranschen. Hans teorier och böcker har länge varit aktuella vid diskussionen om revisorernas oberoende. Av denna anledning kommer David Flints teori av största vikt att ligga till grund för författarnas slutsatser.

3.1 Auktoritetens betydelse

För att revisionen ska fylla sin funktion är förutsättningen enligt Flint (1988) att revisionen är auktoritativ. Det krävs att revisorn är såväl kompetent som oberoende för att resultatet av revisorns arbete skall kunna vara auktoritativt. Revisorn är en absolut nödvändig beståndsdel i revisionsprocessen och kvaliteten av denne är mycket viktig för både de som är föremålet för revision och de som är mottagare av revisionsrapporten. De rättigheter och de särskilda intressen från de övriga intressenterna är potentiellt påverkade av de slutsatser som finns i revisionsrapporten. För att uppfylla revisionens ändamål, måste därför båda grupperna ha tillit till auktoriteten. Detta innebär att det för revisorns kompetens måste det finnas förtroende, pålitlighet och integritet. Revisorer som inte anses tillräckligt pålitliga till att utföra en formell, ärlig och oberoende ståndpunkt, leder inte till någon auktoritet bland intressenterna. Revisorns ståndpunkter måste medföra auktoritet om det skall vara till någon nytta. Enligt revisionens teoretiska koncept anses auktoriteten vara mycket implicit. Utan auktoritet är det lite, om något alls, värde i revisionen. Revisionens universella förtroende och tillit är mycket avgörande. Detta är revisionyrkets grundläggande hörnstenar. Utan auktoritet skulle det vara konstata intressekonflikter mellan intressenterna. Revisorns ståndpunkt är inte mer än en ståndpunkt, men det måste finnas förtroende för ståndpunkten och att den är upprätthållen på ett ärligt sätt. (Flint, 1988)

3.2 Kompetens

Det första anspråket för revisorns auktoritet är kompetens. Revisorns kompetens kräver både kunskap och färdigheter som är produkter av revisorns utbildning, träning samt erfarenhet. Revisionen är intellektuellt krävande, den kräver tränade inställningar och den kräver en

bedömningsförmåga. Revisionen kräver kunskaper om redovisning, statistik, affärs – och informationssystem, politisk ekonomi, företagsekonomi, juridik, organisationsteori, ekonomistyrning m.m. Utan dessa nämnda kunskaper saknar revisorer kompetensen att hantera eventuella problem som de senare kommer att konfronteras med. Det är uppenbart att inte varje problem kommer att behöva alla revisorns kunskaper på en gång, utan kunskapen inom dessa områden bör integreras och framställas på så sätt att det kan styra granskningen/utredningen. Revisorn måste ha auktoritet. För att detta ska vara möjligt måste alla parter ha förtroende för revisorn och den revision som denne utför. Förtroendet kräver att parterna litar på att revisorn har kompetensen i frågan. (Flint, 1988)

3.3 Självständighet

”Essential distinguishing characteristics of audit are the independence of its status and its freedom from investigatory and reporting constraints” Flint (1988)

Detta är förmodligen revisorns viktigaste förutsättning, det vill säga att inneha ett oberoende ställningstagande. Yttranden om revisorns oberoende är universellt stödande, det vill säga världen över. Auktoriteten är beroende av nivån på oberoendet, då revision och revisionsberättelse utförs. Auktoritet är, naturligtvis, också beroende av kunskap, erfarenheter, färdigheter och kompetens, men fullständig förmån av dessa kan endast erhållas om revisorn är ”oberoende”. Det är därför viktigt att förstå vad självständighet innebär och vad begreppet implicerar. Revisorns oberoende är inget enkelt koncept. Dess åstadkommande är resultatet från en kombination av personliga och organisatoriska faktorer. En oberoende revision uppnås endast genom revisorernas oberoende ställning och detta kan ge upphov till begränsningar. Revisorernas förmåga att uppföra sig som oberoende kan skapa frustrationer om revisionsåtgärderna begränsar deras frihet till att utreda och rapportera. En oberoende revisor är en extern part och utgör inte en del av organisationen. Denne är oberoende av den reviderade organisationen till skillnad från en intern revisor där situationen är annorlunda. Ju högre ansvarighet desto mer viktigt är det att oberoendekriterier är tillfredsställda. Det är ju revisorns sociala funktion som skapar ett behov för oberoende. (Flint, 1988)

En revisor är en typ av rapportör, en speciellt kvalificerad och yrkesskicklig sådan, vars ståndpunkter måste vara övervägda de reviderades ståndpunkter. Men en revisor är inte den slutliga domaren. Revisorn är istället ett vittne till de fakta som framställs och som på de fakta, i vissa fall, uttrycker auktoritativa ståndpunkter. Revisorer måste vara opartiska och

objektiva. Revisorerna måste framstå utan fördomar eller partiskhet mot något intresse. Deras rapportering och ståndpunkter skall endast grundas på det fakta som har framhållits på basis av revisionen. Inga andra intressen får påverka revisorns ställningstagande. Revisorns rapporteringar och ståndpunkter är värdelösa om de inte medför auktoritet hos dem som måste acceptera, använda och lita på dem. Av den anledningen måste revisorerna vara utan omsvep kvalificerade för uppdraget. Det är livsviktigt att revisorerna har haft nödvändig utbildning, träning och erfarenhet för att kunna skaffa sig de nödvändiga egenskaperna. De måste även ha bevisat kompetens och att de har uppnått status i revisoryrket. Föreligger några som helst inskränkningar beträffande revisorernas totala oberoende, kommer auktoriteten att skadas kraftigt.

Revisorernas oberoende kan ses som en produkt, som är kombinerad av personliga egenskaper och organisatoriska åtgärder. Det är agerandet och de förhållanden som de agerar under, som är avgörande om det är möjligt för dem att vara oberoende, om de faktiskt är oberoende eller om de uppfattas som oberoende. (Flint, 1988)

3.4 Mental attityd

Det är vanligt att påstå att oberoendet är en fråga av mental attityd eller ett sinnestillstånd. Vidare påstår Flint (1988) att för att revisorer skall tänka och agera självständigt, är det inte tillräckligt att endast revisorer är oberoende. Omständigheterna måste vara sådana att göra det möjligt för revisorerna att bevara deras oberoende. Det måste finnas möjligheter för revisorerna att vägra och avstå från allting som hotar eller skadar deras oberoende ställning. Omständigheterna måste vara sådana, för revisorer som önskar att vara oberoende, att de är skyddade av skadliga förhållanden eller påtryckningar, och att detta skydd är sybart utåt. Den mentala attityden omfattar de karaktärsdrag som har etiska och moraliska synvinklar. Med andra ord har den mentala attityden att göra med revisorns egna etiska och moraliska värderingar.

3.5 Samhällets tro på revisorns självständighet

Det är viktigt att förstå att ett effektivt oberoende inte kan skapas genom föreskrifter. Ett verksamt oberoende kräver förtroende från användarna, mottagarna av revisorns ståndpunkter och rapporter. Ett rykte kan endast upprättas över tiden genom uppförande och prestationer. Det finns inget sådant ”ögonblickligt” oberoende. Alla personer som kallar sig själva för

revisorer, har ett gemensamt intresse av att skydda och bevara såväl det egna och institutionella ryktet.

Det har redan sagts att revisorns oberoende är den primära kärnan för dennes auktoritet och för dennes sociala värde. Det är även viktigt att notera att det förekommer omständigheter som kan äventyra revisorns oberoende ställning. Dessa är bland annat följande:

- *Personliga egenskaper*
- *Organisatorisk status*

3.5.1 Personliga egenskaper

Två mest grundläggande personliga egenskaperna för en revisor, är redlighet och styrkan i dennes karaktär. Hur tekniskt skicklig och kompetent en revisor än må vara, föreligger det ändå alltid misstankar om denne kan upprätthålla den mentala attityden som är väsentligt för revisionsyrket. Speciellt i de fall där påtryckningar för opartiskheten är störst. Personer som kännetecknas som revisorer har accepterat professionalismens förpliktelser. De förväntas anpassas sig till *Code of Ethics*, det vill säga ett regelverk för gemensamma etik- och moraliska värderingar.

3.5.2 Organisatorisk status

Konstitutionella och organisatoriska åtgärder spelar en viktig roll för revisorernas oberoende. Dessa åtgärder kan antingen vara stödjande eller äventyrliga för revisorernas oberoende. Åtgärderna i sig, kommer inte att göra revisorn oberoende utan det är den personliga karaktären som är avgörande. Det är frågan om revisorns mentala attityd samt självständighetens tankar och handlingar. Otillräckliga åtgärder kan vara, eller nästan är, skadliga för revisorernas sybara oberoende (*appearance of independence*). Revisionsrapporten är av ett begränsat värde för användarna, om det föreligger inskränkt tilltro till revisorns personliga oberoende. Det är därför viktigt att upprätta konstitutionella och organisatoriska åtgärder som är tillfredställande för att försäkra revisorns oberoende.

En av de mest viktigaste omständigheterna som har potentiell inverkan på revisorns oberoende eller ett antagande om det, är involveringar i andra tjänster. Med detta menar Flint (1988) att oberoendet kan försämrats om det utförs andra tjänster för samma företag som är föremål för revision. Risken med detta är att man indirekt förpliktar sig till företaget genom att försöka nå ett av deras speciella mål. Tjänster som exempelvis olika rådgivningstjänster såsom management, skatterådgivning, förhandlingsrådgivning m.m. Dessa nämnda tjänster kan alltså medföra att man istället följer företagets och ägarnas mål, snarare än utredningar och utvärderingar av deras prestationer och uppföranden. Principen är den att revisorerna inte kan delta i tjänsterna som potentiellt inverkar på deras mentala attityd, opartiskhet och objektivitet. Det kan skada det ”sybara” oberoendet (in appearance).

Man kan inte kräva att de övriga tjänsterna till den reviderade organisationen, förbjuds. Det bör istället uppmärksammas att dessa tjänster har potential att föra revisorn åt annat håll från sin auktoritet. Mot bakgrund till detta, måste revisorerna ha detta i åtanke vid varje enskilt fall. Naturligtvis kan detta ge stora fördelar till den reviderade organisationen genom att revisorn utför konsultation eller andra övriga tjänster utöver revision. Revisorernas oberoende är inte ett naturligt koncept som man omedelbart begriper och som är accepterad av allmänheten, utan det krävs konstanta positiva handlingar för att bevara det. (Flint, 1986)

De viktigaste antaganden som Flint nämner och som kommer att användas i studiens slutsats del, är att revisorns oberoende är ett koncept som är en beståndsdel av revisorns trovärdighet och auktoritet. Den är uppnådd bland annat genom revisorernas mentala attityd som styr deras förmåga att tänka och agera på ett oberoende sätt.

4. Empirisk metod

I detta kapitel redogörs valet av studiens metod samt vilka styrker och svagheter som den kan ha till följd. Vidare avslutas kapitlet med käll- och metodkritik.

4.1 Val av undersökningsmetod

Vi har i vår uppsats valt att undersöka revisorernas oberoende vid fristående rådgivning och framförallt vid utfärdandet av apportintyg till en och samma klient. Fokus ligger på de undersökta revisorers åsikter om huruvida de anser om det föreligger hot mot oberoendet i sådana situationer och hur de tar ställning till detta.

Eftersom vår undersökning handlar om revisorernas ståndpunkter till oberoendet vid nämnda situationer, ansåg vi att den mest lämpade metoden för oss är den kvalitativa. Den kvalitativa metoden passar bäst vid undersökningar som mäter svår data (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Då åsikter i övrigt är svåra att gruppera, därför att de kan skilja sig mycket från respondent till respondent, ansåg vi att denna typ av metod var ett självklart val. Den kvalitativa studien genomförde vi i form av personliga intervjuer. Intervjuer är den mest tillämpliga metoden i kvalitativ forskning och vid dessa riktas intresset mest mot respondenternas ståndpunkter (Bryman och Bell, 2005).

Den form av intervjuer vi valt att använda är semi - strukturerade. Vid sådana intervjuer har man olika teman som skall beröras, men respondenten har stor frihet att utforma svaren på eget sätt. Frågorna behöver inte komma i någon speciell ordning och även frågor som inte finns ställda, kan tas upp. I stora drag är intervjuerna här mycket flexibla, där man mer eller mindre kan lägga vikt på ett visst område. (Bryman och Bell, 2005) Frågorna i semi - strukturerade intervjuer är relativt öppna, samtidigt som ett fast mönster av frågor följs (Hartman, 1998).

För att vi skulle nå uppsatsens syfte, har vi i en intervjuguide utformat frågorna på ett sätt, liknande en tratt. Vi började lite lätt med frågor som berör oberoendet i allmänhet, därefter fortsatte vi med frågor som belyser oberoendet vid fristående rådgivning till en och samma

klient och slutligen gick vi in på revisorns oberoende vi utfärdandet av apportintyg till klienter som man även är bolagsrevisor till. Frågorna hade öppna svar, vilket är bra vid intervjuer som behandlar respondentens kunskap om olika områden, deras attityder och hur de brukar bete sig under olika förhållanden (Hartman, 1998). För att nå så hög effektivitet och erhålla så heltäckande svar som möjligt, så gjorde vi på så sätt att vi skickade ut intervjuguiden med frågorna till respondenterna några dagar innan intervjun.

Det positiva med att vi genomförde personliga intervjuer var att de gav tvåvägskommunikation, vilket minskade vår risk för missförstånd. Både intervjuaren och den intervjuade kan på detta sätt försäkra sig om att frågorna och svaren uppfattas på rätt sätt, detta för att få så felfri information som möjligt. Personliga intervjuer är även bra för att man kan uppfatta olika betoningar, som också ger information. (Eriksson och Wiedersheim - Paul, 2001)

4.2 Urvalet

Det som skiljer icke - sannolikhetsurval mot sannolikhetsurval är att populationen inte har en känd chans att komma med i urvalet. Man kan på detta sätt få ett snedvridet resultat och på så sätt kan man inte med hög säkerhet säga att urvalets resultat generaliseras till målpopulationen. Detta kan ändå vara bra att använda denna typ av urval vid speciellt kvalitativa undersökningar. Detta då det i sådana undersökningar är viktigare att erhålla respondenter som har insikt och kunskap om det som skall undersökas än att erhålla statistisk representativitet. Med tanke på att vi behövde expertinformation från revisorer, så passade denna metod av urval bra. Då apportintyg tillhör ett komplicerat område inom revisorernas arbetsområde, ville vi välja just revisorer med stor erfarenhet. Vi valde då att tillfråga sådana som har varit i branschen en längre tid. På detta sätt var chansen större att revisorerna också hade arbetat med fristående rådgivning och apport. (Christensen et al, 2001)

Med tanke på att vi själva bedömde vilka revisorer som skulle vara med i undersökningen, klassas vårt urval som ett strategiskt urval. Sådana urval brukar göras vid undersökningar som vill erhålla djupare förståelse för ett visst område (Christensen et al, 2001). Detta passar oss bra då vi skulle undersöka revisorernas lika eller olika uppfattningar och åsikter om oberoendet, men även problematiken kring detta. Detta främst för att lagen säger så lite och

revisorer istället får arbeta inom ett visst ramverk. Vi valde strategiskt att undersöka revisorer som kom både från stora och små byråer, hälften från stora och hälften från små. Detta för att öka representativiteten.

4.3 Käll- och metodkritik

En god källa karakteriseras av att den är valid, relevant och reliabel och för att avgöra källans tillämplighet använder man sig av källkritiska kriterier. De tre mest väsentliga kriterier är kraven på samtid, objektivitet och neutralitet. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001)

Uppsatsens teorikapitlar består bland annat av aktuella lagar och rekommendationer samt experternas teorier på uppsatsens område. Mot bakgrunden av detta anser vi att dessa källor uppfyller kraven som ställs på en god källa. Andra alternativa källor anses inte vara aktuella på grund av uppsatsens ändamål och avgränsning. Uppsatsens källor uppfyller även kraven på såväl samtid som objektivitet, men även neutralitet. Litteraturen som framställs i uppsatsen visar mycket god samförstånd, vilket betyder att källorna även svarar upp mot kraven för validitet och reliabilitet.

Då uppsatsens primärdata har sina fördelar, har den även nackdelar som kan ge uppsatsen en snedvriden effekt. Vi har haft en personlig kontakt med samtliga respondenter. Detta kan medföra systematiska fel som grundar sig på interaktioner mellan respondent och intervjuare. Intervjuarens tonfall eller betoning men även de icke-verbala signalerna kan påverka respondentens svar på de ställda frågorna. Ett resultat av hur intervjuaren uppfattar och tolkar intervjuarnas svar, kan också vara ett väsentligt fel. För att undvika dessa fel har vi vid kontakt med samtliga respondenter alltid varit två stycken intervjuare. Bland annat för att tillförsäkra svarens exakthet. (Christensen et al., 2001)

De flesta respondenterna har varit väl insatta i uppsatsens problemområden. Detta är inget överraskande på grund av att de bör bemöta sådana problem ofta. Då vi följer de forskningsetiska normerna som innebär att undersökningens respondenter inte kan identifieras, bör trovärdigheten i svaren ha ökat. Av denna anledning anser författarna att de svar och slutsatser som framställs i uppsatsen är sanningsenliga. Det är dock viktigt att ha i åtanke, att det aldrig kan garanteras att de tillfrågade svarar fullständigt sanningsenligt. Enligt

oss ses det ingen anledning till varför undersökningens respondenter skulle ha intresse av att lämna oärlig information.

Vi vill även upplysa om de problem som undersökningen har stött på. Det är bland annat undersökningens tidpunkt. De flesta revisorer som vi har varit i kontakt med har inte velat medverka på grund av tidsbrist. Av trettiofem tillfrågade revisorer har vi lyckats få åtta stycken personliga intervjuer.

5. Empiri

Här nedan presenteras undersökningens empiri som kommer att ligga till grund för studiens analys. Empirin är uppdelad i tre delområden; allmänt om oberoende, oberoendet vid fristående rådgivning samt oberoendet vid apportuppdrag. Inom varje delområde presenteras sammanställningen av enskilda revisorers svar.

5.1 Respondenterna

Samtliga respondenter som presenteras nedan kommer från olika revisionsbyråer. Revisorerna från större byråer kommer från *the Big 4*. De mindre byråerna, är andra byråer som inte tillhör *the Big 4*.

Större byråer

- Revisor A är auktoriserad revisor och har arbetat med små ägarledda företag i nästan över trettio år.
- Revisor B är auktoriserad revisor och arbetar med stora bolag.
- Revisor C är auktoriserad revisor och arbetar med medelstora bolag.
- Revisor D är auktoriserad revisor och arbetar med stora bolag.

Mindre byråer

- Revisor E är godkänd revisor och arbetar med både stora och små bolag.
- Revisor F är auktoriserad revisor och arbetar med stora och små bolag.
- Revisor G är en auktoriserad revisor arbetar med stora och små bolag.
- Revisor H är auktoriserad revisor och arbetar med stora och små bolag.

5.2 Allmänt om oberoendet

Revisor A

För A innebär opartiskhet och självständighet att inte ha några relationer med kunden. Att kunna se kunden och verksamheten utifrån, inte inifrån. Man måste förstå omgivningens syn på opartiskhet och självständighet. A tillägger vidare, att vanligt förekommande hot mot opartiskhet och självständighet är vänskapsrelationen på alla nivåer i kundens verksamhet. Vidare tillägger revisorn att det är väldigt lätt att bli god vän och att man har svårt att alltid bära de kritiska glasögonen. Den största risken för vänskapsbanden ligger i små företag och ibland har företagsledningarna svårt att förstå detta på grund av att de inte har så mycket kunskap. Av denna anledning måste A strikt förklara den "egentliga" relationen. Slutligen anger A att denne har svårt att se att man kan umgås med kunden då det kanske finns folk som gör detta.

Revisor B

För B innebär opartiskhet och självständighet att jobba självständigt och att ingen skall påverka ens arbete. Det handlar om att fatta egna beslut, tänka på alla intressenter samt vara så objektiv som möjligt. B menar att man skall vara objektiv och inte subjektiv i sitt arbete. Revisor B har inte direkt upplevt några hot mot opartiskheten och självständigheten, men anser att en viktig kund kan vara en risk. Vid sådana förhållanden kan det vara svårt att ta ställning, då det är en viktig kund. B vill inte ha några oseriösa kunder som exempelvis vissa taxibolag och vissa restauranger, där risken för svarta pengar förekommer. För att undvika denna risk, finns i B:s verksamhet en särskild avdelning där de varje år utvärderar kunder. Det skall alltså vara seriösa kunder som B vill ha att göra med.

Revisor C

Revisor C anser att opartiskhet och självständighet är grunden för hela yrket. C anger att det är även viktigt att utomstående personer, omgivningen, uppfattar en som opartisk och självständig. Skulle inte omgivningen uppfatta detta, då faller hela grunden. Det vanligaste hotet mot opartiskhet och självständighet är uppdrag som man har haft under många år. Risken med detta är att man blir god vän med företaget. Vidare uppger C att detta är något

som man vanligtvis inte är medveten om. Ett annat vanligt hot, är självgranskningshot, som oftast uppstår vid olika typer av rådgivning. Det finns rådgivning som inte hotar och rådgivning som hotar och inte får ges till kunden. Slutligen tillägger C, att det är just detta hot som revisorerna är mer medvetna om.

Revisor D

För D innebär opartiskhet och självständighet att revisorn har integritet och att denne inte anpassar ställningstaganden utifrån klienten. D anser att de vanligaste hoten mot detta är vänskapshot och självgranskningshot. Revisor D anger även att små byråer helst inte vill hamna i konflikt med klienten, medan stora bolag inte står nära någon enskild klient.

Revisor E

Det viktigaste för revisor E, är att ha en stor personlig integritet. Det spelar ingen roll om det är en stor klient det handlar om, man får inte vara rädd att förlora en klient. Dock måste det finnas väl underbyggda grunder. E har förlorat en del klienter pga. dennes integritet. Det finns två situationer gällande hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet. Den ena situationen är som sådan, att i stora byråer är omsättningen avgörande, då dessa bolag också har stora kunder som exempelvis Telia och Skandia. E menar att integriteten i de stora revisionsbyråerna är därmed svåra att upprätthålla. Däremot i den andra situationen, på mindre byråer, är det mindre svårt att upprätthålla integritet.

Revisor F

Opartiskhet och självständighet, innebär för F, ett förhållningssätt som man måste ha till sina klienter och att man agerar på så sätt att opartiskhet och självständighet föreligger. Dessutom är det viktigt för revisorn att man skall vara opåverkad av yttre omständigheter. F anser att det vanligaste hotet mot opartiskhet och självständighet är betalningssvaga klienters relationer till byrån.

Revisor G

För Revisor G är opartiskhet och självständighet mycket svårt. Att göra en objektiv granskning och att inte vara inblandad i konsultationer, som skattekonsultation och Due Diligence. G anser att det föreligger hot vid upprättade av årsredovisningar samt en del av skattekonsultation. Även kunder som inte förstår lagstiftningen, utgör hot.

Revisor H

För revisor H innebär begreppen opartiskhet och självständighet att man skall vara opåverkbar och följa de regler som gäller. Den centrala biten i yrket är att ha integritet och det är det som gäller. För revisor F får man inte påverkas av andra förhållanden och man skall vara objektiv. Det vanligaste hotet mot opartiskheten och självständigheten, anser denne, är att man blir för involverad i förhållandet till företaget. F tycker att man ibland kan vara för snäll och mjuka upp reglerna, detta dock till ingen nytta. Enligt F är det ju inte kul att avge en oren revisionsberättelse, det är då man kan försöka mildra.

5.3 Oberoendet vid fristående rådgivning

Revisor A

A arbetar mycket med rådgivning, framförallt med mindre företag. Anledningen till detta är att dessa företag oftast saknar kompetens i vissa frågor som personalfrågor, finansiering, förvärv, generationsskiftet och skattefrågor. A:s ställningstagande till fristående rådgivningens påverkan på opartiskheten och självständigheten, är att exempelvis vissa skattefrågor inte utgör några hot. A menar att hot istället till en viss del kan uppstå vid förvärv, speciellt vid Due Diligence. I sådana situationer är A noga med dokumentation. Gällande utvecklingen av konsulttjänster, anser A att lagen snävade för mycket och detta i samband med skandalerna i USA. Om opartiskheten och självständigheten påverkas vid fristående rådgivning, menar revisor A, att man använder analysmodellen för att titta på om det påverkar fallet i fråga. Tjänster utöver revision till en och samma klient som inte hotar oberoendet, anser A kan vara följande: skatterådgivning både innanför och utanför revisionsverksamheten, redovisningsfrågor, Due Diligence, förvärvsanalyser och finansiering. A menar att viss skatterådgivning kan ses som en riskfaktor. Vid finansiering, menar A att man inte får vara med om att skriva anbud till banken, men man får lov att diskutera och framlägga råd om hur finansiering kan ske. Man får alltså enligt revisor A inte vara med i beslutsprocessen. Gällande frågan om analysmodellen har gjort A mer begränsad att ge fristående rådgivning i samband med revision, ansåg revisorn att den inte har. Mot bakgrund av detta har analysmodellen funnits i A:s huvud redan innan. Gränsen för hot får varje revisor själv avgöra med hjälp av analysmodellen. Den Danska lagens förbud mot fristående

rådgivning, kan A inte uttala sig om av den anledningen att den inte vet Danmarks definition av fristående rådgivning.

Revisor B

B arbetar inte med rådgivning på grund av att dennes yrkesspecialitet är stora bolag. Dessa bolag har oftast mer kunskap till skillnad från små bolag, där de oftast saknar kompetens. B menar följande, att fristående rådgivning kan hota då det finns vissa konsulttjänster som man inte skall göra på grund av att det skulle hota opartiskheten och självständigheten. Beträffande tjänster som erbjuds, som inte faller inom ramen för revision till en och samma klient menar B att deras verksamhet har särskilda avdelningar som säljer konsulttjänster endast till de kunder som inte är revisionsklienter. På detta sätt uppstår det inte några hot mot opartiskheten och självständigheten. B anger vidare att kompetensen särskiljs i små och stora bolag och därmed konsulttjänsterna till dessa. Beträffande tjänster som bör vara tillåtna att utföra utöver revision till en och samma klient, ansåg revisor B att det är bra som det är. B menar att det inte bör vara tillåtet att utföra tjänster av större vikt, då man inte bör blanda sig för mycket i klientens verksamhet. Det som enligt B kan vara tillåtet, är att ge förslag på rutiner, men inte mer än så. Det är värt att komma ihåg att det är VD och styrelsen som skall leda *business*. Vid frågan om den nya analysmodellen ger begränsningar att lämna fristående rådgivning i samband med revision, anser B att den inte begränsar. Det som sker är att B endast dokumenterar mer. Gällande B:s åsikter om varför de Svenska myndigheterna inte har delade åsikter om den Danska lagens förbud mot fristående rådgivning, vet B inte så mycket om.

Revisor C

C arbetar mycket med medelstora företag och detta leder till att C arbetar mycket med rådgivning. C anser att rådgivningen i sig inte hotar opartiskheten och självständigheten. Det som hotar är just redovisningsfrågor. Revisor C anser att fristående rådgivning kan hota opartiskheten och självständigheten. Lösningen på detta är att en annan kollega tar uppdraget, eller så får man tacka nej till uppdraget i fråga. Vid varje enskilt revisionsuppdrag, prövar C oberoendet med hjälp av analysmodellen. Skulle någon form av rådgivning förekomma under uppdragets gång, så prövar C opartiskheten och självständigheten igen. Utvecklingen av konsulttjänster, ser revisor C mycket positivt. C menar att när revisionsplikten försvinner, blir det mer utrymme för rådgivning för bolag där revisionsplikten kommer att försvinna. Revisor C menar att det hade varit bra om man kunnat arbeta som rådgivare och inte revisor och

därmed endast tacka ja till rådgivning. På detta sätt hade inte opartiskhet och självständighet äventyrats. Vidare tillägger C att det kan så småningom vara bra att tacka nej till revision, för att kunna tacka ja till konsultation. Beträffande hotet mot opartiskheten och självständigheten vid tjänster som faller utanför ramen för revision till en och samma klient, anser C att risken föreligger i bolagets skötsel. Med detta menar C att man kan ge förslag på förbättringar, men inte ikläda sig verksamhetens ansvarighet. Revisor C anser att man skall tänka på hur omgivningen uppfattar en, independence in "appearance". Enligt C, bör bokslutsarbete, skatteberäkningar och avskrivningar tillåtas. C kan personligen inte se att detta på något sätt skulle kunna hota revisorns opartiskhet och självständighet. Att även utföra inkomstdeklarationer, ser revisor C inte heller som något hot. Dock rådgivning om aktier och uppköp av bolag, anser revisorn vara fel. Analysmodellen har gjort C mer begränsad att ge fristående rådgivning i samband med revision, då denne inte får lov att upprätta bokslut åt de medelstora bolag som denne arbetar med. Vid frågan om C har någon förståelse för den Danska lagens förbud mot fristående rådgivning, så ansåg revisorn att en del av rådgivningen ändå måste ingå i revisionsarbetet.

Revisor D

D arbetar mycket med rådgivning och vid sådana förhållanden är gränsen svår att avgöra. Den fristående rådgivningen, anser revisor D, hota opartiskheten och självständigheten. Beträffande utvecklingen av konsulttjänster, menar D att man är mer medveten om de problem som kan uppstå nu än tidigare. Nu är man mer medveten om att man inte kan sälja vilka tjänster som helst. Tjänster som erbjuds utöver revision till en och samma klient kan enligt D hota opartiskheten och självständigheten. Har någon avdelning på byrån redan tagit ställning till ett bedömningsfall är det svårt att vara kritisk. Revisor D upplever det svårt att ifrågasätta avdelningens kompetens i fråga.

På tal om tjänster utöver revision som bör vara tillåtna till revisionsklienten, utan att hota oberoende, anses enligt D vara helt avgörande på vad det är för typ av tjänst som erbjuds. Revisor D anser inte att det hotar dennes opartiskhet och självständighet vid upprättandet av deklarationer, årsredovisningar samt vid löpande redovisningsfrågor med speciellt hänvisning till lagtext. D tillägger att det handlar om att lämna tips men inte vara med och ta beslut.

Revisor D anser att analysmodellen inte har gjort denne begränsad att lämna fristående rådgivning i samband med revision. Vidare nämner D att den är bra för att det får en att tänka till. På tal om den Danska lagens förbud gällande fristående rådgivningen har revisor D ingen förståelse för detta förbud. D menar att det finns många gråzoner som gör det otroligt svårt samt att förbud skapar kryphål.

Revisor E

E har tidigare arbetat med rådgivning men inte nu längre. Vid rådgivning vill E dra gränsen mellan stora börsbolag och mindre bolag. Den fristående rådgivningen anser revisor E hota opartiskheten och självständigheten. Revisor E menar att den fristående rådgivningen undangräver en revisors ställning.

Gällande utvecklingen av konsulttjänster, skiljer E mellan stora och små byråer. Personligen anser E att revisionsplikten skall tas bort för de mindre bolagen. Det enda som borde vara utgångspunkten är att se till att företaget överlever. Gällande rådgivningen, kan dessa bolag diskutera framtidsplaner med ekonomichefen, istället för revisorn. Revisor E menar att på detta sätt hotas inte opartiskheten och självständigheten.

Beträffande tjänster utöver revision till revisionsklienten, anser revisor E inte bör blandas. Man ska skilja på revisionsrådgivning och rådgivning utöver revision till en och samma kund. E tillägger vidare att vid rådgivning gällande interna rutiner, kan det föreligga risk för självgranskningshot. Exempelvis rådgivning vid bokslutsarbete då man i princip upprättar något som man sedan skall granska. E anser inte att analysmodellen har gjort några begränsningar då modellen har funnits i huvudet redan innan den lagstodgades. Slutligen tillägger E, att det är bra att få bort revisionsplikten för småbolag för att kunna ställa upp som rådgivare och inte som revisor.

Revisor F

Revisor F arbetar mycket med rådgivning och denne anser att den fristående rådgivningen kan hota revisorns opartiskhet och självständighet. F uppger att det finns ju en bakgrund till regelverket, men regelverket begränsar inte denne i verksamheten. På tal om utvecklingen av konsulttjänster, har det enligt F gått upp och ned. Det har skett en tvärbroms i samband med skandalerna framförallt i USA. Av denna anledning har det skett avvecklingar av flera konsulttjänster men nu har de kommit tillbaka. Gällande frågan om opartiskheten och

självständigheten hotas vid tjänster utöver revision till revisionsklienten, nämner revisor F att de flesta tjänster som erbjuds faller inom ramen för revision, men att det är mycket viktigt att ha kompetens om det skulle dyka upp någonting annat. De tjänster som bör vara tillåtna att utföra till en och samma klient enligt F, är att upprätta årsredovisningar och koncernredovisningar. Revisor F anser att detta ger en bättre produkt i slutändan och att denne absolut inte kan se några risker med detta.

Revisor F upplever inte att analysmodellen har gjort denne mer begränsad, utan det som modellen kräver är mer dokumentation. Dessutom menar F att själva modellen presumerar att ett beroende finns. Det är då mycket möjligt att modellens tankesätt sprider sig i byrån. Beträffande den Danska lagens förbud angående fristående rådgivningen, anser F är mycket konstigt. Detta för att danska revisorer enligt F, har mer "laid back" inställning rådgivning. Danska revisorer upprättar bland annat koncernredovisningar och årsredovisningar till sina revisionsklienter.

Revisor G

Revisor G arbetar mycket med rådgivning, men inte på revisionsklienter. På revisionsklienterna tillämpas endast revisionsrådgivning och en del skatterådgivning, såsom deklARATIONER. Enligt G anses fristående rådgivning hota opartiskheten och självständigheten. Den föreligger en stor risk i detta och den är svår att kritisera i efterhand. Om opartiskheten och självständigheten påverkas då man utför andra tjänster än revisionstjänster till en och samma klient, menar G, att allt är relativt men att stora tjänster som Due Diligence är något som påverkar opartiskheten och självständigheten. Revisor G ser det som att gräva sin egen grav. Vid juridiska tjänster hänvisar denne revisor till en jurist. G:s verksamhet har interna redovisningsavdelningar och dessa får inte delta i revisionsteamet. Tjänster som bör vara tillåtna att utföra utöver revision till en och samma klient, anser revisor G vara tjänster som skatterådgivning, redovisningsmässig rådgivning. Redovisningsmässig rådgivning avser endast anvisningar om vad som gäller, till skillnad från att göra det. Analysmodellen har gett G begränsningar i sin yrkesutövning, då det är svårt att komma undan med opartiskhet och självständighet. Modellen gör att man måste säga nej till fristående rådgivning. Den Danska lagens förbud mot fristående rådgivning, har revisor G förståelse för och menar på att den även är successivt på väg till Sverige. Med hänsyn till analysmodellen, menar G, att vi sitter i samma sits. Det enda som skiljer sig är att lagen i Sverige inte är lika tydlig.

Revisor H

H arbetar också mycket med rådgivning. Det finns en gränsdragning gällande fristående rådgivning som dock är svår. H anser att det är naturligt att erbjuda rådgivning, men man måste se till att aldrig ta beslut. Rådgivning angående värderingsfrågor, skall man enligt H vara försiktig med. Det gäller att inte blanda sig i för mycket. Svåra värderingsfrågor kan uppkomma vid fastighetsvärdering. På tal om utvecklingen av konsulttjänster, har utvecklingen gått i vågor. Enligt revisor H gör man alltid en avvägning när man säljer konsulttjänster. Utifrån ett affärsmässigt perspektiv, erbjuds nu för tiden konsulttjänster utöver revision. Numera finns det även en valmöjlighet, att antingen vara revisor eller konsult. Det man gör istället, är att man delar upp revisionstjänster och konsulttjänster. För att opartiskheten och självständigheten inte skall påverkas på något sätt, gäller det att inte sitta på två stolar samtidigt. Vi frågan om vilka tjänster som bör vara tillåtna att utföra vid sidan om revisionen, svarade revisor H, att det är lättare att säga vad som inte är tillåtet. H menar att skatterådgivning måste man kunna utföra efter som det är ett komplext område, men det får inte vara för tunga områden så att endast revisorn förstår vad denne har gjort. Enligt H får man inte aktivt ta beslut, men man kan upplysa och ge förslag. När man är med i revisionsteamet får man inte utföra redovisningshandlingar, såsom bokslut och årsredovisningar. Detta är enligt revisorn knepiga gränsdragningar som är svåra att bedöma. Mindre företag har ingen kompetens och behöver hjälp med fristående rådgivning. Analysmodellen har inte begränsat revisor H och enligt denne är det inte mycket som har ändrats. Även innan modellen fanns skulle man göra dessa överväganden som man gör nu. H menar att det skall sitta i benmärgen. Angående den danska lagens förbud mot fristående rådgivning, så anser revisor H att det finns två vägar. Antingen har man lagstiftning eller så har man ett ramverk. Personligen föredrar revisor H ramverk.

5.4 Oberoendet vid Apportuppdrag

Revisor A

A förstår den Amerikanska organisationen SEC och dess ståndpunkter att bolagets revisor inte får utfärda apportintyg till revisionskunden, eftersom det ses som ett hot mot opartiskheten och självständigheten. A kan förstå problematiken kring värderingen av apportegendomen. På

egendom som är svår att värdera, skulle A inte säkert åta sig uppdraget. Vid apportuppdrag kräver A dokumentation, så att det inte föreligger några frågetecken. Revisor A poängterar vidare att Sverige har ett ramverk som vi följer, medan USA har detaljlagstiftning. Detta innebär att det som inte är förbjudet, är tillåtet. En annan anledning till varför A förstår SEC är att USA har en större marknad att bevaka och kontrollera. Utfärdandet av apportintyg kan i vissa fall vara komplicerat beroende på objektets värdering. A:s erfarenhet av detta är att alltid, vid apportegendom, kräva tydliga dokumentationer. Apportegendom i form av fastighet och bil, har A aldrig upplevt några problem i uppdraget. Detta på grund av att sådana typer av apportegendom är lättare att sätta värde på. Utfärdandet av apportintyg, anser A falla inom ramen för revisionsverksamhet, för att den är lagstadgad. Det framgår ju av lagen att det är just en revisor som skall intyga ett värde. Är apportegendomen som tillförs företaget en hel affärsverksamhet, är det svårt att säga att den då endast faller inom ramen för revisionsverksamhet. A menar att, i de fall är viss fristående rådgivning vanligt förekommande och då kan det föreligga risk för självgranskningshot. Då anser revisor A att man ber någon annan göra värderingen. Vid apportuppdrag är det vanligt förekommande att det sker dialoger innan framläggning av redogörelsen. Det föreligger diskussioner om dokumentationen innehåll, bl.a. om värderingsintyget. Vid sådana diskussioner har A krävt värderingsintyg och oftast tar styrelsen fram dessa. Revisor A anser att det kan föreligga självgranskningshot vid apportuppdrag. Detta hot går, enligt A att förebygga med hjälp av externa intyg. A kan även rekommendera en annan revisor, från en annan byrå, att utföra uppdraget. Man lämnar alltså inte kunden i sticket. Beträffande den nya lagen som ger en möjlighet för bolaget att välja den egna revisorn, eller en utomstående, anser A vara en fördel. Det kan inte finnas några risker för en utomstående revisor att genomföra uppdraget, därför är det bra. Det som kan vara en nackdel med denna möjlighet, är att den utomstående revisorn är mindre insatt i företaget och har svårt att uttala sig om apportegendomens nytta för företaget. A har aldrig till revisionsklienten vägrat att genomföra ett apportuppdrag, men skulle det vara så, lämnas kunden ändå inte i sticket. A har heller aldrig gått mot en styrelses redogörelse vid utfärdande av apportintyg, för att det förekommer ofta en god relation med ledning och styrelse. Det diskuteras om redogörelsens innehåll före och man kommer alltid överens, menar revisorn. A anser inte att det är så vanligt att man går emot, utan att man för en mjukare diskussion, om det så behövs. Analysmodellen utgör för mycket dokumentation, enligt revisorn. Man bockar endast av olika moment på ett papper. Vi olika riskbedömningar, måste man verkligen tänka efter. Analysmodellen ger, enligt A, mest verkan i efterhand. Kontentan

är att den inte påverkar jobbet, men det är ett bra verktyg om risken för skadestånd skulle finnas. Då är det bra att man har dokumenterat. I övrigt anser A, att vid hot diskuteras det i första hand med en kollega, och vid allvarigare hot diskuteras det med byråledningen. Detta är A:s verksamhets policy. Slutligen nämner revisorn A att dennes verksamhet har avdelningar som är specialister på oberoendefrågor som ger vägledning, vilket underlättar besluten. Av den anledningen är detta en fördel att arbeta på en stor byrå, där det finns mer tillgängliga resurser och fler medarbetare med bredare erfarenhet.

Revisor B

B kan förstå den Amerikanske myndigheten SEC:ens stenhårda kontroll. De är hårda och livrädda att det skall uppstå fler skandaler och detta är ett sätt att förhindra. Det kan föreligga en intresserisk om bolagets egna revisor utfärdar apportintyg. Varför Sverige inte har delade åsikter om detta kan B inte uttala sig om. Utfärdande av apportintyg är komplicerat och inte så vanligt. Vid stora transaktioner har B bolagsjurister för en så kallade second opinion, men tillhandahåller även extern hjälp. Revisorn menar att ju större risk och väsentlighet det handlar om, desto fler inblandade. B anser att utfärdande av apportintyg faller inom ramen för revisionsverksamhet, då egendomen som tillförs påverkar resultaträkningen, balansräkningen och årsredovisningen. Enligt B föreligger det dialoger mellan styrelse och revisor. B tycker att det är bra med diskussioner, för att inte sitta i klistret när det väl gäller. Vid frågan om det föreligger hot mot opartiskhet och självständighet vid apportuppdrag, svarar B att man inte kan komma ifrån apport då det är lagstadgat. Vidare svarar B att man istället skulle kunna lösa detta problem, genom att ta in en extern part från en annan byrå att göra värderingen. Revisor B hade ingen kännedom om den nya lagen som ger möjlighet för bolaget att välja egen revisor eller en utomstående. Det som B anser är intressant, är att veta hur ofta detta förekommer. Om detta är att se som en fördel, att ta in en annan revisor, bör man enligt B ifrågasätta på vilket sätt man gör detta. Är det revisorn som rekommenderar personen i fråga eller är det klienten? B anser att man inte bör lita på vem som helst vid sådana uppdrag, då den personen som utfärdar apportintyget, bör ha kompetens om företagets ekonomiska ställning. B har aldrig vägrat att åta sig ett apportuppdrag. B har inte heller gått mot styrelsens redogörelse, utan det som istället har skett, är att det har förekommit diskussioner om detta, detta för att alla inblandade skall vara med på beslutet. B anser slutligen att analysmodellen medför

dokumentation. Det finns även andra motåtgärder, såsom interna byrååtgärder. En motåtgärd som skulle fungera bättre, är mer utförlig dokumentation av konsulttjänster.

Revisor C

C kan förstå att den amerikanska myndigheten SEC, går så långt att de förbjuder bolagets revisor att utfärda apportintyg, med tanke på vad som har inträffat i USA. C anser att utfärdandet av apportintyget går i linje med fristående rådgivning och menar vidare att för de icke noterade bolagen faller detta uppdrag inom ramen för revision. Enligt C är dialogerna före styrelsens redogörelse ett måste. Vidare menar C att man måste vara överrens om värdet och att dialogerna före redogörelsen är att se som någon form av förgranskning. C anser inte att apportuppdrag hotar opartiskheten och självständigheten. Det är inte annorlunda att granska, då apportegendom blir en del av en vanlig balanspost och menar därför att självgranskningshot inte kan uppstå. Det handlar mer om vilken kompetens revisorn besitter. Beträffande den lagändringen som ger möjlighet för företaget att välja mellan egen revisor eller utomstående, kan denna möjlighet vara en fördel. Men det är även viktigt att ifrågasätta oberoendet på den utomstående revisorn. Vem har rekommenderat denna utomstående person? Det är viktigt att notera att man i sådana fall är mer kritiskt till den påskrivande revisorn än den externa parten som värderar. Enligt C, vid mindre och medelstora bolag, är det inte vanligt förekommande att man som revisor vägrar åta sig apportuppdrag. Det finns inga anledningar till att vägra åta sig apportuppdrag. Den enda anledningen är i så fall på grund av kompetensbrist, framförallt vid värderingen av objektet. I övrigt anser C att analysmodellen är ett mycket bra tänkt verktyg för att lösa sådana problem som har diskuterats. Avslutningsvis tillägger C att analysmodellen är ett bra verktyg utåt mot tredjeman.

Revisor D

D har ingen förståelse för den amerikanska myndighetens SEC:ens ståndpunkt om att bolagets revisor inte får utfärda apportintyg. D uppger att denne inte kan förstå på vilket sätt detta skulle kunna hota opartiskheten och självständigheten. Vid andra tillgångsposter i balansräkningen tittar D också på samma värden om och om igen och av den anledningen kan denne inte hålla med den amerikanska myndigheten i frågan. D anser att apportuppdraget kan bli komplicerade och att det är helt beroende på vad det är för egendom som skall tillföras i bolaget. Vid komplicerade transaktioner har revisors D verksamhet avdelningar som hanterar

dessas frågor. Detta är positivt med stora byråer där resurserna är tillgängliga till skillnad från små byråer. De uppdrag som D har varit med om har inte varit så komplicerade på grund av att det var lätt att sätta värdet på. Utfärdandet av apportintyg faller enligt D inom ramen för revisionsverksamhet. Beträffande dialogerna som förs innan styrelsens redogörelse, anser D är mycket vanligt förekommande, speciellt vid flummiga immateriella tillgångar. Enligt D:s erfarenhet, har denne inte fört några direkta dialoger själv. På tal om frågan om apportuppdrag hotar revisorns opartiskhet och självständighet, finner D svårt att tro detta. Med tanke på att ett sådant apportuppdrag är lagstadgat skulle D inte tänka på det. Beträffande den lagändringen som ger möjlighet för bolaget att välja mellan egen revisor eller en utomstående, är detta enligt D endast en fördel om bolagets egen revisor saknar kompetens. I andra fall är det bra att ordinarie revisor utför apportuppdrag då den känner till verksamheten och har lättare att uttala sig om apportegendomens nytta i företaget. D har inte vägrat att åta sig apportuppdrag till sina revisionsklienter. Revisor D anser om man skulle göra det, då tror man i första hand att någonting är skumt. Att man skulle vägra uppdraget, har detta till följd att man inte litar på kunden och då ska man enligt D inte vara en revisor. Revisor D har aldrig gått mot styrelsens redogörelse utan anser att har man tidigare godkänt redogörelsen går det inte att ändra sig. D kan istället tänka sig att man eventuellt kan gå mot styrelsens redogörelser vid för höga värden på apportegendomen eller apportegendomens nytta. Analysmodellen i övrigt är en bra struktur för att tänka till speciellt vid självgranskningshot. Det är enligt D det närmsta hotet av alla hot som framgår av analysmodellen.

Revisor E

E kan ha en viss förståelse för SEC och dess ståndpunkt angående apportuppdrag. E anser att detta inte alls är konstigt, då vid nybildningen av företag är revisorer inte insatta i bolagets situation. Enligt E:s erfarenhet, saknar revisorer kompetens att utfärda apportintyg och anser att detta är mycket svårt. Hade E varit medveten om denna problematik innan hade E aldrig åtagit sig uppdraget. Revisorn E anger, att det är mycket bättre att en oberoende part utfärdar detta intyg. Varför svenska myndigheter inte delar SEC:ens ståndpunkter, nämner E revisorsnämnden (RN). RN finansieras av revisorer i branschen och därigenom kan man påstå att de inte heller är helt oberoende i frågan. Utfärdandet av apportintyg anser E är mycket komplicerade uppdrag av den anledningen att revisorer inte är kompetenta i frågan. Det är svårt för E att bedöma värdet på en maskin och dessutom är det svårt för E att hitta någon utomstående part som kan göra den värdering som krävs. Allt detta tar tid och pengar och man

kan inte heller anlita någon utomstående part som kunden föreslagit, för då får man ifrågasätta även dennes opartiskhet och självständighet. Utfärdandet av apportintyget faller enligt E egentligen inte inom ramen för revisionsverksamhet. Detta uppdrag tillhör något som man kan kringgå. Enligt E förekommer dialoger före styrelsens inlämning av redogörelsen. Vidare i frågan nämner E att nittiofem procent av revisorerna saknar kompetens, framförallt om apportegendomens nytta som är ämnad att tillföras bolaget. E menar att självgranskningshot är inget hot som skulle kunna förekomma, om man granskar med säkerhetskänsla. E menar att det är en fördel att be någon utomstående utföra denna sorts uppdrag och skulle själv inte vilja hamna i en sådan situation att den måste sätta sig på tvären. E anser inte att det är vanligt förekommande att ordinarie revisorer vägrar åta sig uppdrag att utfärda apportintyg åt sina klienter. Det har hänt att E har gått emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg. Av denna anledning har E förlorat klienter på grund av oense om egendomens nytta. Det är bättre att ha analysmodellen än ingenting alls, det ställer enligt E ändå vissa frågetecken. I övrigt anser revisor E att man inte bör lämna fristående rådgivning vid stora uppdrag. Slutligen menar E att kan man undvika att ge fristående rådgivning till revisionsklienter, är det mycket bättre.

Revisor F

F kan helt förstå SEC. De har detaljstyrning och vi har principbaserad styrning. Den principbaserade styrningen är mycket svårare att förstå i lagen. F anser att apportuppdrag är både knepigt och praktiskt komplicerat. Speciellt vid stora transaktioner, kan det lätt uppstå värderingsproblem. Dessutom är värderingsdokumentationen oftast bristfällig. Det är även viktigt att titta utifrån ett aktieägarperspektiv, för att F anser sig som deras förtroendeman. F anser att utfärdandet av apportintyg, faller inom ramen för revisionsverksamhet. Revisionsverksamhet är ett ställningstagande till något och det är värderingen också. Enligt F förekommer det dialoger om redogörelsens innehåll före inlämning. Det som diskuteras är oklarheter, för att det kan uppstå konflikter om apportegendomens nytta. F menar vidare att självgranskningshot kan uppstå, då man har olika uppfattningar om en egendoms nytta. Enligt F, är lagändringen om att bolaget får välja mellan egen revisor och en utomstående, ingen fördel. Det är istället en kostnadsfråga för bolaget, då en utomstående saknar kunskap om verksamheten och då kan detta göra det svårare att utföra uppdraget. Revisor F har inte vägrat att åta sig något sådant uppdrag, denne menar att sådant fixar man. Revisor F har heller inte gått emot styrelsens redogörelse, utan har istället fört en diskussion om något inte riktigt

stämmer. Slutligen anser F att analysmodellen är ett lämpligt verktyg, speciellt vid revisionsfrågor.

Revisor G

Gällande SEC, anser G att om man kan få en värdering av en extern part, finns det inget som hotar opartiskheten och självständigheten. De uppdrag som G har haft, har denne inte upplevt några problem med. G har dock mest utfärdat mindre apportintyg och har vid sådana använt sig av extern värdering. Revisor G anser att apportuppdrag inte helt ligger inom revisionsverksamhet. Just själva granskningen är revisionsverksamhet, men att intyga, dvs. skriva under är inte revision. G berättar att det uppkommer dialoger mellan styrelsen och revisorn och det gäller ofta frågor om egendomens nytta för företaget. Det är enligt G bra att diskutera innan, för då slipper man sätta sig på tvären senare. Revisor G menar vidare att det inte uppstår några hot som självgranskningshot. Denne menar att man tittar på granskningens tidpunkt och att det kan ske ändringar fram till årsgranskningen. Det beslutet som man har tagit vid en tidpunkt, behöver inte hänga med till slutet av året. G har inte haft några problem med att t.ex. säga ifrån att nyttan för en viss egendom inte finns längre och att man får slänga ut egendomen. G anser vidare att det varken är någon fördel eller nackdel med att en utomstående revisor tar på sig uppdraget. Revisor G har inte vägrat att åta sig apportuppdrag, men om det har funnits problem, så har denne inte godkänt intyget. I slutändan är det ändå bolagsrevisorn, vid den ordinarie granskningen, som värderar apportegendomen och därmed kan skriva en oren revisionsberättelse. G har inte gått emot styrelsens redogörelse, men det är enligt denne rätt vanligt att man går emot styrelsens redogörelse. I sådana situationer är det viktigt att ta diskussionerna före själva intygandet. G anser att analysmodellen är bra, då den lyfter fram problemställningar. Man måste dock använda sitt förnuft när man fyller i den. Man gör överväganden.

Revisor H

Enligt H är apportintyget en ständig fråga. Det är något som skall värderas och sedan in i balansräkningen. H ifrågasätter kompetensen för detta. I sådana fall är det bättre att ta in någon annan som har mer kompetens för just den apportegendomen som skall värderas. Enligt H ligger inte problemet vid själva utfärdandet av apportintyget, utan problemet ligger i värderingen. Det har enligt H diskuterats kring apportintyget under en längre tid. Vid sådant uppdrag skall revisorn följa tre steg. Det första steget är nyttan och detta kan man som revisor

ifrågasätta och i de fall det behövs, sätta stopp för det, menar H. Det andra steget är värdet på egendomen, vilket är den svåraste biten. Det tredje steget handlar om att se att egendomen verkligen har tillförts bolaget. H menar att det är viktigt för revisorn att säga stopp när det krävs vid något av de tre stegen. Anledningen till varför Svenska myndigheter inte delar samma åsikter med Amerikanska myndigheterna SEC, är enligt H, att vi i Sverige styr oberoende frågor genom ett ramverk till skillnad från USA. Det kan ibland vara ett komplicerat uppdrag med apport, det beror helt på vad som tillförs bolaget. Enligt H faller utfärdandet av apportintyg inom ramen för revision. Skulle det inte göra det i steg ett, då kommer det att göra i steg två. Vid frågan om det förekommer dialoger med styrelsen före redogörelsen, anger revisor H att det beror på bolagets storlek, men att det i flesta fall gör det. Självgranskningshot kan uppstå vid utfärdande av apportintyg, men den bör kunna släckas med extern värdering. H anser att det är en fördel att ta in en utomstående revisor som ska åta sig apportuppdraget. Det kan ses som en extern värdering och därmed kan det vara lättare att ifrågasätta denna värdering senare vid granskningen av bolaget. Revisor H har inget emot lagen i denna fråga. H har inte vägrat att åta sig uppdraget att utfärda apportintyg åt revisionsklienten, men har däremot avrått. Det händer sällan, enligt H, att man vägrar men det har i steg två hänt att H av sagt sig uppdraget, då denne inte har kommit överens med klienten.

Vid frågan om revisorn har gått emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg, menar H att det är något som man löser i steget innan. Man gör det alltså i dialogen. Skulle styrelsen lägga fram en redogörelse och revisorn först då motsätter sig, är det enligt H något som är helt fel i processen. Extern värdering är enligt H en bra lösning på detta. H menar slutligen att analysmodellen är ett bra verktyg. Den lyfter upp frågeställningar som en revisor skall ställa sig. H menar även att man har interna motåtgärder och dessa ger riktlinjer för vad man kan syssla med och vad inte. Den starkaste interna motåtgärden, anser H är kulturen i byrån. Kulturen skall sitta lite i väggarna som därefter ställer analysmodellen på sin spets. I övrigt menar H att second opinion också är ett bra verktyg.

6. Analys

I detta kapitel presenteras uppsatsens analys som är sammanställd i tabellform för att ge en översiktlig bild över undersökningen. Analysen är uppdelad på tre delområden, som är, oberoendet i allmänhet, oberoendet vid fristående rådgivning och oberoendet vid apportuppdrag. Analysen kommer att behandla likheter och skillnader för samtliga revisorers ställningstaganden.

6.1 Allmänt om oberoendet

	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D
Innebörd av opartiskhet och självständighet	Att inte ha relationer med kunden. Att kunna se kund och verksamhet utifrån och förstå omgivningens syn på opartiskhet och självständighet.	Att jobba självständigt och att ingen skall påverka ens arbete. Att fatta egna beslut och tänka på alla intressenter. Att vara objektiv och inte subjektiv.	Grunden för hela yrket. Att utomstående personer och omgivning uppfattar en som opartisk och självständig.	Att ha integritet och att inte anpassa ställningstaganden utifrån klienten.
Vanligaste hot mot opartiskhet och självständighet	Vänskapsrelationer på alla nivåer i verksamheten. Störst risk för detta finns i små företag.	En viktig kund skulle kunna vara en risk. Vill inte ha oseriösa kunder, där framförallt svarta pengar förekommer.	Uppdrag som man har haft under många år. Att då bli god vän med detta företag. Även självgranskningshot, uppstår vid olika typer av fristående rådgivning.	Vänskapshot och självgranskningshot. Små byråer störst risk, då de inte vill hamna i konflikt med klient.

Tabell 1

	Revisor E	Revisor F	Revisor G	Revisor H
Innebörd av opartiskhet och självständighet	Att ha en stor personlig integritet, oberoende hur stor klienten är.	Ett förhållningssätt man har till klienter. Att vara opåverkad av yttre omständigheter.	Att göra en objektiv granskning och inte vara inblandad i tyngre konsultationer.	Att vara opåverkbar och följa de regler som gäller. Att ha integritet och vara objektiv. Att inte påverkas av andra förhållanden.
Vanligaste hot mot opartiskhet och självständighet	Att integriteten är svår att upprätthålla mot stora klienter. Detta främst i stora bolag som har stora klienter och där omsättning är avgörande.	Betalningssvaga klienters relationer till byrån.	Upprättande av årsredovisning och vid en del av skattekonsultation. Kunder som inte förstår lagstiftning är hot.	Att bli för involverad i förhållandet till företaget och därmed vara för snäll och mjuka upp reglerna.

Tabell 2

Tabellerna ovan visar en sammanställning över de olika revisorernas ställningstaganden till oberoendet i allmänhet. De flesta revisorerna var överens om innebörden av opartiskhet och självständighet. Detta att man skall vara objektiv och ha integritet, men även att omgivningen skall uppfatta en som oberoende. Detta stämmer väl överens med uppsatsens teori, som enligt Moberg (2006) innebär att objektivitet och integritet värderas högt i revisionsbranschen och det är därför viktigt att det inte förekommer omständigheter som kan ge omgivningen anledning att ifrågasätta revisorns förmåga att utföra revisionsuppdraget med opartiskhet och självständighet. Vidare menar Moberg (2006) att det talas om den synbara opartiskheten och självständigheten (in appearance), som avser revisorns förmåga att ta avstånd från sådana omständigheter som föranleder omgivningen att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. En revisor anser att vikten av opartiskheten och självständigheten är grundstenen för revisoryrket. Detta påstående kan styrkas med uppsatsens teori som anger att revisorns oberoende är en viktig hörnsten i revisoryrket (Moberg 2006). En annan revisor anser även att begreppen innebär att man inte skall vara med i några tyngre konsultationer. En annan revisor anser att man inte får ha relationer med kunden och revisor B anser att självständigt arbete och opåverkbar av andra också ingick i begreppen opartiskhet och självständighet.

Det vanligaste hotet anser de flesta vara vänskapshotet. Två av de tillfrågade revisorerna, anser att denna risk är störst i mindre bolag. Däremot anser en revisor, att detta hot är störst i större bolag därför att de är beroende av omsättning och har stora klienter som de inte vill förlora.

Utöver vänskapshot anser revisor C att självgranskningshot är ett vanligt hot, framförallt vid fristående rådgivning. En annan revisor anser att det vanligaste hotet är betalningssvaga klienters relationer till byrån. Revisor G anser, till skillnad från de andra, att det vanligaste hotet är upprättande av årsredovisningar och en del av skattekonsultation, men även kunder som inte förstår sig på lagen.

6.2 Oberoendet vid fristående rådgivning

	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D
Arbetar mycket med rådgivning?	Ja, framförallt vid mindre företag.	Nej, pga. att yrkesspecialitet är stora bolag.	Ja, framförallt i medelstora företag.	Ja.
Hotar den fristående rådgivningen revisorernas opartiskhet och självständighet?	Kan hota vid Due diligence, men till en viss inte exempelvis skattefrågor.	Kan hota vid vissa konsulttjänster.	Kan hota.	Kan hota.
Hotas opartiskhet och självständighet vid andra tjänster än revision till en och samma klient?	Man använder analysmodellen för att titta på om det påverkar fallet i fråga.	Hotas inte.	Risk föreligger i bolagets skötsel, kan ge förslag på förbättringar men inte ansvara för verksamheten.	Kan hotas.
Tjänster som bör vara tillåtna utan att oberoendet hotas	Till en viss del: Skatterådgivning, både innanför och utanför revisionen, redovisningsfrågor, Due diligence och finansiering.	Det är bra som det är. Kan ge förslag på rutiner, men inte mer än så.	Bokslutsarbeten, skatteberäkningar, avskrivningar och inkomstdeklarationer.	Upprättande av deklarationer och årsredovisningar. Löpande redovisningsfrågor med hänvisning till lagtext.
Har den nya analysmodellen begränsat möjligheten att ge fristående rådgivning?	Nej.	Nej.	Ja.	Nej.
Förståelse för den Danska lagens förbud mot fristående rådgivning?	Kan inte uttala sig om.	Kan inte uttala sig om.	En del av rådgivningen måste ingå i revisionsarbetet.	Ingen förståelse.

Tabell 3

	Revisor E	Revisor F	Revisor G	Revisor H
Arbetar mycket med rådgivning?	Ja, innan.	Ja.	Ja. Men ej på revisionsklienter.	Ja.
Hotar den fristående rådgivningen revisorernas opartiskhet och självständighet?	Hotar.	Kan hota.	Hotar.	Finns gränsdragningar, men ska se till att aldrig ta beslut.
Hotas opartiskhet och självständighet vid andra tjänster än revision till en och samma klient?	Hotas.	De flesta tjänster som erbjuds faller inom ramen för revision, men viktigt att ha kompetens om det skulle dyka upp någonting annat.	Hotas vid större tjänster som Due diligence.	Hotas och det gäller att inte sitta på två stolar samtidigt.
Tjänster som bör vara tillåtna till revisionsklienter, utan att oberoendet hotas	Tjänster utöver revision till klienten, bör inte blandas.	Upprättande av årsredovisningar och koncernredovisningar.	En del av: Skatterådgivning och redovisningsmässig rådgivning.	Ej tillåtet: För tung skatterådgivning, att aktivt ta beslut, att upprätta bokslut och årsredovisningar.
Har den nya analysmodellen begränsat möjligheten att ge fristående rådgivning?	Nej.	Nej. Endast att modellen kräver dokumentation.	Ja.	Nej.
Förståelse för den Danska lagens förbud mot fristående rådgivning	Inget uttalande.	Mycket konstigt. Danska revisorer har en "laid back" inställning till rådgivning och upprättar både årsredovisningar och koncernredovisningar till sina klienter.	Förståelse.	Man har antingen lagstiftning eller ramverk. Föredrar ramverk.

Tabell 4

Av de tillfrågade revisorerna är det sex av åtta revisorer som arbetar mycket med rådgivning. En av de åtta tillfrågade arbetade mycket med rådgivning innan, men inte nu längre och en annan revisor arbetar inte med fristående rådgivning alls, då dennes yrkesspecialitet är stora bolag. Många av de revisorer som lämnar fristående rådgivning, sker det mest till små och medelstora bolag. Enligt vissa revisorer, saknas det kompetens i de små och medelstora bolagen och därför är bolagen i behov av rådgivning. Detta stämmer väl överens med uppsatsens teori, där Diamant (2004) anger att de flesta svenska aktiebolag är relativt små och att nödvändig intern kompetens saknas. Teorin påstår vidare att det är mycket vanligt förekommande att ledningen tillfrågar revisorn om råd, eftersom de inte besitter kompetensen i fråga.

Gällande hotet mot opartiskheten och självständigheten vid fristående rådgivning är det två av åtta revisorer som anser att det hotar opartiskheten och självständigheten vid fristående rådgivning. Fem revisorer, anser att opartiskheten och självständigheten kan hotas vid denna typ av rådgivning. Revisor F svarade endast att det finns gränsdragningar och att man skall se till att aldrig ta några beslut. Det tolkas att även denne revisor anser att fristående rådgivning kan hota revisorns opartiskhet och självständighet, om revisorn skulle ta några beslut. Detta stämmer väl med Diamants (2004) teori, att det är tillåtet att lämna råd som är förenade med en tydlig information om att det är bolagets ledning som skall fatta beslut och inte revisorn. Revisorn får inte sköta förvaltningen i ett bolag där denne är bolagsrevisor.

Angående hot mot opartiskhet och självständighet vid andra tjänster än revision till en och samma klient, anser fem av åtta revisorer att det kan föreligga hot. Resterande som deltog i undersökningen har vid denna fråga svarat på olika sätt. Revisor A menar att man använder analysmodellen för att se om det påverkar fallet i fråga och det tolkas som att denne revisor anser att det kan hota. Dennes påstående stämmer väl överens med Westermarks (2005) teori, där prövningen av gränsdragningen mellan förtroenderubbande rådgivning, rekommenderas den särskilt lagstadgade analysmodellen. En annan revisor anser att hot föreligger i bolagets skötsel och menade att man kan ge förslag på förbättringar men inte ansvara för verksamheten. Det nyssnämnda ställningstagandet tolkas som att hot kan uppstå. Revisor F menar att de flesta tjänster som utförs till klienten, faller inom ramen för revision. Skulle det dock dyka upp någonting annat, är kompetensen avgörande. Vidare kan för denne tolkas att hot kan förekomma, i de fall det dyker upp frågor som inte faller inom revision. Detta kopplas

med Westermarks teori (2005), som menar att det som utgör fristående rådgivning är ett tillkommande, men inte absolut hot mot revisorn oberoende.

En revisor valde att inte framföra vilka tjänster utöver revision som bör vara tillåtna att utföra. Denne talade istället om de tjänster som inte är tillåtna, bland annat upprättande av årsredovisningar. Även revisor E anser att tjänster utöver revision, som exempelvis upprättande av årsredovisningar, inte bör blandas med revision. Två av de tillfrågade revisorerna anger bland annat att upprättande av årsredovisningar, bör vara tillåtet att utföra till en och samma klient, då detta inte hotar opartiskheten och självständigheten. De flesta revisorerna anser att lättare skatterådgivning och en del skatteberäkningar bör anses som tillåtet. Revisor G anser, som tidigare nämnts, att för tung skatterådgivning inte är tillåtet. Det tolkas även som att denne anser att lättare skatterådgivning bör vara tillåtet. Även redovisningsmässig rådgivning anser en del revisorer bör vara tillåtet att utföra. Dessa ståndpunkter kan tydligt kopplas till teorin i uppsatsen. Balans (nr 10/01) nämner att det förekommer verksamheter som inte skall anses som revisionsverksamhet. Det handlar om rådgivning i redovisnings- och skattefrågor, där dock samtliga anses revisionsnära. Det är även naturligt att revisorerna har kompetens i dessa. Vidare styrkar Diamant (2004) detta att verksamheter som redovisnings- och skattekonsultationstjänster, bör vara tillåtna om det faller inom ramen för revisorns kärnkompetens. Med detta menas att om det enskilda revisionsuppdraget faller inom området för revisorns kärnkompetens, skall det anses utgöra revisionsverksamhet. Beträffande Due Diligence tjänsten, anser en revisor att kompletta tjänsten utgör hot mot opartiskheten och självständigheten. Ett annat intressant påstående som en annan revisor anger, är att Due Diligence och finansiering, till en viss del bör vara tillåtet att utföra till klienter. Dock vid tidigare frågor anger denne att Due Diligence till en viss del kan hota oberoendet. Tolkning av detta är att den del av denna tjänst som inte hotar oberoendet, anser revisorn bör tillåtas att utföra till revisionsklienter. Revisorn anger även att viss skatterådgivning kan hota opartiskheten och självständigheten, och viss hotar inte. Tolkningen av nyssnämnda påståendet är att den del av skattefrågor som inte utgör några hot anses tillåtna att utföra till revisionsklienter.

Sex av åtta revisorer anser att analysmodellen inte har gjort några begränsningar för de att lämna fristående rådgivning till sina revisionsklienter. Motiveringen till detta är bland annat att denna modell har funnits i huvudet redan innan den lagstodgades. Däremot anser två revisorer att analysmodellen har begränsat utlämning av fristående rådgivningen. Detta bland

annat för att det är svårt att komma undan med opartiskheten och självständigheten. Teorin i uppsatsen anger att analysmodellen presumerar att revisorn inte kan agera på ett förtroendegivande sätt och detta gör det svårt att komma undan med den (Moberg, 2006). En annan revisor anger att analysmodellen begränsar denne i sitt arbete, därför att revisorn inte får lov att upprätta bokslut. Detta kan kopplas samman med uppsatsen teori om självgranskningshot som innebär att hotet kan uppstå i att revisorn kan komma att göra ställningstaganden vars riktighet denne senare måste pröva i revisionen. Hotet uppkommer då revisorn har anledning att anta att det tidigare ställningstagandet är oriktigt och då föreligger det en presumtion (Moberg, 2006).

Gällande förståelsen för den danska lagens förbud angående fristående rådgivning, var det en revisor som inte uttalade sig. Två revisorer, kunde inte uttala sig om denna fråga. Detta bland annat för de saknar kännedom om den danska definitionen av fristående rådgivning. En revisor hade förståelse för den danska lagen och tror att den successivt är på väg till Sverige medan en annan revisor inte har förståelse för förbudet. Anledningen är, enligt revisorn, att det finns många gråzoner som gör det svårt. Dessutom menar denne att förbud skapar kryphål. Revisor C anser i denna fråga att en del av fristående rådgivningen måste ingå i revisionsarbetet. Det nyssnämnda påståendet tolkas som att förståelse för den danska lagen saknas. En annan revisor, anger att denne upplever förbudet som mycket konstigt, då danska revisorer enligt denne har en mer "laid back" inställning till rådgivning och upprättar både årsredovisningar och koncernredovisningar till revisionsklienter. Slutligen är det en revisor som uppger att man antingen har lagstiftning eller så har man ett ramverk och denne föredrar ramverk. Även detta tolkas som att förståelse saknas.

6.3 Oberoendet vid apportuppdrag

	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D
Förståelse för SEC: ens förbud att bolagets egna revisorer utfärdar apportintyg?	Förståelse	Förståelse	Förståelse	Ej förståelse
Utfärdandet av apportintyg, komplicerat uppdrag?	Vissa fall	Komplicerat	Inget uttalande	Kan bli
Apportintyg, inom ramen för revisionsverksamhet?	Ja	Ja	Ja, men endast för vissa bolag	Ja
Dialog med klienten före inlämning av redogörelsen?	Ja	Ja	Ja, ett måste	Ja, mycket
Apportuppdrag, hot mot opartiskhet och självständighet?	Ja, kan föreligga självgranskningshot, men det kan man förebygga med externa intyg.	Kommer ej ifrån apport p.g.a. lagen, men man kan lösa detta problem	Nej, anser inte att det föreligger några hot.	Nej, har svårt att tro detta.
Den nya lagändringen, är det fördel?	Ja	Kände inte till lagen	Kan vara fördel men det ställer frågetecken	Endast fördel om bolagsrevisorns saknar kompetens.
Vägrat att åta apportuppdrag?	Nej	Nej	Nej	Nej
Gått mot klientens redogörelse?	Nej	Nej	Nej	Nej
Är analysmodellen, lämpligt verktyg?	Mest verksam efterhand	Ja	Ja, mycket bra tänkt	Ja, bra struktur för att tänka till

Tabell 5

	Revisor E	Revisor F	Revisor G	Revisor H
Förståelse för SEC:s förbud?	Viss förståelse	Förståelse	Kan värdering av en extern part fås, finns det inget som hotar.	Vi styr oberoendefrågor genom ett ramverk, tills skillnad från USA.
Utfärdandet av apportintyg, komplicerat uppdrag?	Mycket komplicerat	Komplicerat	Inte än så länge	Ibland
Apportintyg, inom ramen för revisionsverksamhet?	Egentligen inte	Ja	Inte helt	Ja
Dialog med klienten före inlämning av redogörelsen?	Ja	Ja	Ja	Ja
Apportuppdrag, hot mot opartiskhet och självständighet?	Självgranskningshot kan ej uppstå om man granskar med säkerhetskänsla.	Ja, självgranskningshot kan uppstå.	Nej, självgranskning kan inte uppstå.	Ja, självgranskningshot kan uppstå.
Den nya lagändringen, är det fördel?	Fördel	Nej, ingen fördel	Varken fördel eller nackdel	Fördel
Vägrat att åta apportuppdrag?	Nej	Nej	Nej	Nej
Gått mot klientens redogörelse?	Ja	Nej	Nej	Nej, men avrått
Är analysmodellen, lämpligt verktyg?	Ja, bättre än ingenting alls, den ställer frågetecken	Ja, speciellt vid revisionsfrågor	Ja, lyfter fram frågeställningar	Ja, ställer frågetecken

Tabell 6

Enligt tabellerna, visar det sig att fyra av totalt åtta revisorer har förståelse för SEC: ens förbud att bolagsrevisorer utfärdar apportintyg. Motiveringen till förståelsen är bland annat de skandaler som har inträffat i USA och den amerikanska lagstiftningen s.k. detaljlagstiftning. En revisor, E, har viss förståelse för SEC, då vid nybildning av företag revisorer inte är insatta i bolagets situation. En revisor anser att vi styr oberoendefrågor genom ett ramverk till

skillnad från USA. Detta kan tolkas som att förståelse föreligger, då vi inte styr på samma sätt. Revisor D har ingen förståelse för den amerikanska myndigheten och menar att även andra tillgångsposter i balansräkningen studeras om igen av samma revisor, därför kan denne inte hålla med om att apport speciellt utgör något hot, till skillnad från andra poster. Slutligen gällande SEC: ens förbud, är det en revisor som anser att om extern värdering kan erhållas, finns det inget som hotar opartiskheten och självständigheten. Detta tolkas som att denne revisor också saknar förståelse.

Tre av åtta revisorer anser att utfärdandet av apportintyg är komplicerade uppdrag. Ytterligare tre revisorer anser att uppdraget i vissa fall kunde bli komplicerade och därför tolkas detta att även dessa revisorer finner uppdraget komplicerat. Kompliceringsgraden, enligt revisorerna, beror på objektet som skall värderas och tillföras i bolaget. Enligt dessa revisorer uppstår komplikationerna i värderingsprocessen. Detta stämmer överrens med undersökningens teori, Thorell (Balans nr 8-9/03), där han anser att utfärdandet av apportintyg tillhör de mest komplicerade uppdrag. Däremot är det en revisor som inte anser att det är komplicerat uppdrag, därför att denne inte har upplevt några speciella svårigheter med uppdraget. Slutligen, en annan revisor som inte uttalade sig i frågan, beror på att denne inte har sysslat med sådant uppdrag än och därför inte kunde uttala sig.

Fem av åtta revisorer anser att utfärdandet av apportintyg faller inom ramen för revisionsverksamhet. Anledningen till resonemanget är bland annat att apportuppdraget är lagstadgat. Detta gör att undersökningens teori, Berg och Lönnqvist (2003), stämmer väl överrens med revisorernas resonemang i denna fråga, där de anger att utfärdandet av apportintyg faller inom ramen för revision för att det är lagstadgat. Vidare är det två revisorer som anser att utfärdandet av apportintyg inte helt ingår i revisionsverksamhet. Varav dessa två revisorer, anser en revisor att uppdraget endast för vissa bolag ingick i revisionsverksamhet. Slutligen är det endast en revisor som anser att apportuppdraget inte faller inom ramen för revisionsverksamhet med motiveringen att uppdraget är något som man kan kringgå.

Berg och Lönnqvists (2003) teori om dialogernas förekomst före framläggning av redogörelsen, stämmer mycket väl överrens med empirin då samtliga revisorer angav att det förelåg dialoger med kunden före redogörelsen som senare ska ligga till grund för granskning. De flesta revisorer anser att dialogerna är ett måste för att underlätta uppdragets process.

Tre av åtta revisorer är överrens om att vid apportuppdrag kan hot mot opartiskheten föreligga. Samtliga tre anser att självgranskningshot kan föreligga. En annan revisor anser att apportuppdraget är något man inte kan komma ifrån. Detta tolkas som att man inte kan komma ifrån de hot som uppkommer men att dessa hot går att förebygga. En annan revisor anger att om man inte granskar apportintyget med säkerhetskänsla, kan det föreligga självgranskningshot. Däremot är det tre revisorer som anser att apportuppdraget inte ger upphov till några hot med motivering att granskningen av apportegendomen inte skiljer sig från de övriga balansposter. En av de tre revisorerna som inte anser att hot föreligger, anser att apportuppdraget är lagstadgat och att därför skulle denne inte tänka på några hot.

Beträffande lagens möjlighet till att välja utomstående eller bolagsrevisor att utfärda apportintyget, anser tre av åtta revisorer att detta är en fördel. Motiveringen till det nyssnämnda är bland annat att det blir en bättre produkt och att revisorn själv slipper sätta sig på tvären. Två revisorer anser denna möjlighet som en nackdel också. En av dessa två revisorer anser att den enda fördelen med en utomstående revisor skulle vara, bolagets egna revisorns kompetensbrist och den andra revisorn anser att det blir dyrare för kunden att välja en utomstående revisor. En annan revisor anser att det varken är fördel eller nackdel med denna möjlighet. Slutligen anser en annan revisor att det kan vara en fördel men det är viktigt att ifrågasätta även utomstående revisors opartiskhet och självständighet.

Ingen av de samtliga revisorerna har enligt tabellerna, vägrat att åta sig apportuppdrag. Sju av åtta revisorer har inte gått mot klientens redogörelse, som ska ligga till grund för revisorernas granskning. Däremot har en revisor gjort detta. Slutligen, angående analysmodellens lämplighet för att pröva oberoende frågor vid apportuppdrag anser de flesta revisorer vara mycket bra verktyg. Däremot är det en revisor som anser att analysmodellen är mest effektiv i efterhand och att det finns interna åtgärder som kan hantera oberoendefrågor mycket bättre.

7. Slutsats

I detta kapitel presenteras slutsatser utifrån uppsatsens analys. Dessutom ges det förslag till vidare forskning.

7.1 Slutsatser och diskussion

Syftet med uppsatsen var att ta reda på revisorernas ställningstaganden till om det föreligger hot mot revisorns opartiskhet och självständighet vid fristående rådgivning och speciellt vid apportuppdrag. Vilka tjänster får en revisor utföra utöver revisionstjänster för att det inte ska rubba och hota hans/hennes opartiskhet och självständighet?

Oberoende i allmänhet

De flesta revisorerna i denna undersökning är medvetna om innebörden och vikten av att vara en opartisk och självständig revisor och även att de inte skall påverkas av omgivningen i sitt handlande. Även uppsatsens teori Flint (1988) nämner att inga andra intressen får påverka revisorns ställningstaganden, vilket stämmer väl överrens med de ståndpunkter som har framkommit i undersökningen. Vi anser att, skulle andra intressen inverka på revisorernas ställningstaganden, skulle det medföra att förtroendet för revisionsbranschen kommer att minska.

Revisorerna nämner bland annat objektivitet, integritet samt omgivningens syn på de, det vill säga "independence in appearance". Vi anser att det är väldigt viktigt för revisorerna att kunna visa oberoendet utåt och även revisorerna förstår vikten av detta independence in appearance. Enligt uppsatsens teori, Flint (1988), är det mycket viktigt att upprätthålla revisoryrkets auktoritet. Denne menar att det krävs att revisorn är såväl kompetent, som oberoende. Vi anser att oberoendet och kompetensen hos revisorer är de viktigaste huvudegenskaperna. Vi tror även, utifrån vår undersökning, att revisorerna själva förstår väsentligheten med detta och att de därmed arbetar utifrån dessa egenskaper. Vi vill även poängtera att vi tror att revisorerna har blivit mer angelägna att uppträda som oberoende efter de kända skandalerna, som inträffade i USA. En del revisorer har angivit att vi i Sverige styr oberoendefrågor med hjälp av ett ramverk, det vill säga, en utarbetad praxis på området. Enligt vår undersökning, har det visat sig att revisorerna är nöjda med denna typ av styrning

av oberoendefrågor. Vi tror att anledningar till detta är att de har utarbetat en tydlig praxis som underlättar vid alla möjliga frågetecken som uppstår kring detta område.

Det framkommit intressanta påståenden gällande integriteten som ses som en viktig beståndsdel av revisionsyrket. Vissa revisorer har inte haft delade åsikter om detta. Det har bland annat framhållits att integriteten på större revisionsbyråer är svårare att upprätthålla och vidare har det framhållits det motsatta, att integriteten är svårare att upprätthålla i mindre revisionsbolag. Vi anser att integriteten handlar om revisorns personliga egenskaper och att revisionsbyråernas storlek inte är avgörande för integritetens upprätthållning.

Vänskapshotet är det vanligaste hotet som revisorererna anser vara. Detta anser vi är mycket logiskt eftersom i revisoryrket, utifrån ett affärsmässigt perspektiv, är det viktigt med personliga relationer. Vid situationer där revisorn tvingas "gå emot" kunden, medför de personliga relationerna att oberoendet kan rubbas. Det är i sådana situationer viktigt att revisorererna kan visa integritet och stå på sig. Utöver vänkapshot ansåg en del revisorer att även själgranskningshotet är vanligt förekommande framför allt vid fristående rådgivning.

Fristående rådgivning – vad får en revisor lov att göra, utan att oberoendet hotas?

De flesta revisorer anser att fristående rådgivning, det vill säga tjänster utanför revisionsverksamhet, kan hota oberoendet. De flesta anser dock att alla tjänster utanför revisionsverksamhet inte nödvändigt behöver utgöra hot. De finner att en viss fristående rådgivning är nödvändig, då det oftast, framför allt i mindre och medelstora företag saknas kompetens och behöver ha professionell hjälp från sin revisor. Detta är något som kan styrkas med uppsatsens teori Diamant (2004), om att revisorererna är fullt medvetna om denna kompetensbrist och av den anledningen ger de råd. Vid sådan rådgivning kan oberoendet äventyras. Vi anser att lösningen på detta hade kunnat vara att ta in en annan, utomstående revisor som kan ge denna professionella rådgivning. Dock anser vi ändå att det finns en stor fördel med att bolagets egna revisor ger fristående rådgivning. Denna fördel är att bolagsrevisorn har större kompetens om klientens verksamhet och kan ge mer effektiv och bättre rådgivning. Dessutom kan det vara kostnadsbesparingar för klienten då det tar mer tid och pengar för en utomstående att erhålla kännedom om företaget. Vi vill till detta antagande koppla Diamants (2004) teori som anger att det som faller inom ramen för revisorns kärnkompetens, bör det ingå i revisorns arbetsuppgifter till revisionsklienten. Trots fördelar

med tjänster utöver revision, anser vi att revisorerna bör vara försiktiga med sådana tjänster, då de kan göra inverkan på deras oberoende och personliga värderingar. Även Flint, anser i denna fråga, att oberoendet kan försämrats och kan skada det synbara oberoendet "in appearance". Genom involvering i aktiviteter, som sedan måste vara föremål för revision, blir det oundvikligt att äventyra. Vill vi, till detta observera att om revisorerna åtar sig andra tjänster än revisionsverksamhet är det mycket viktigt att de alltid ifrågasätter och granskar sitt oberoende då de vet att hot vid sådana förhållanden kan föreligga.

Beträffande vilka tjänster utöver revision till revisionsklienten som får utföras, framkom det att den fristående rådgivningen är mycket svår för samtliga revisorer att dra en generell gräns för vad som bör vara tillåtet och vad som inte. Uppsatsens teori, Diamant (2004), nämner i denna fråga att gränsdragningen är svår att avgöra på grund av att normerna på detta område är oklara då vi följer ett ramverk. Vi håller med Diamant och anser att det är just av den anledningen, de olika ställningstagandena i denna fråga, skiljer sig åt. Vi tror även att kompetensen hos revisorerna är individuell och därmed kan var och en avgöra vilka tjänster som de kan utföra till revisionsklienten, utan att oberoende hotas. Av revisorernas ställningstaganden kan vi ändå dra en slutsats om att "lättare" fristående rådgivning borde vara tillåtet utan att hota oberoendet. Däremot anser inte någon revisor att tyngre rådgivning bör vara tillåtet. Detta stämmer överens med Flints (1988) teori, som nämner att revisorer bör ha i åtanke att tyngre rådgivning har potential att föra revisorn åt annat håll från sin auktoritet.

Exempel på tyngre rådgivning som anses hota oberoendet är enligt de flesta revisorer Due diligence vid förvärv och exempel på lättare rådgivning är tips och rekommendationer med hänvisning till lagtext men även en del lättare skatterådgivning. Vissa revisorer anser att upprättandet av årsredovisningar och koncernredovisningar är tillåtet medan andra anser att det inte är tillåtet. Detta ger oss, som tidigare nämnt, en uppfattning om att revisorerna har svårt att dra gränsen för detta område. Beträffande detta, tror vi, att trots svårigheten för revisorerna att dra en tydlig gräns för vad som får och inte får utföras till revisionsklienten, kan vi utifrån studien konstatera att det ändå är ramverket som sätter gränserna för hur pass "tung" den fristående rådgivningen, till revisionsklienten, får lov att vara.

Är revisorn oberoende vid utförandet av rapportering?

Enligt revisorer, anses rapportering vara ett komplicerat uppdrag. Framförallt ligger svårigheten i värderingsprocessen. Detta kan vi förstå, därför att egendom som tillförs, kan vara av olika omfattning och art och revisorer har inte kompetens inom alla områden. Förändringarna i ekonomin, gör det ännu svårare för dem att värdera. Vi anser även att det som också gör det svårt för revisorerna, är att de inte har så mycket rutin på detta område, då de inte utför sådana uppdrag dagligen.

De flesta revisorer anser att rapportering helt eller delvis, faller inom ramen för revisionsverksamhet. Vi anser att, om rapportering faller inom ramen för revisionsverksamhet, hotar detta inte revisorernas opartiskhet och självständighet. Med tanke på att vi inte har fått delade åsikter om detta, kan vi inte dra några generella slutsatser om rapportering faller inom ramen för revisionsverksamhet eller inte. Det har framkommit att i rapporteringen förekommer en del moment som inte tillhör revisionsverksamhet. Frågan är då istället vilka moment inom rapporteringen som inte faller inom ramen för revisionsverksamhet. Till uppdraget sker bland annat olika former av dialoger mellan klienter och revisorer. Dessa förekommande dialoger ser vi knappast tillhöra revisionsverksamhet, utan mer som rådgivning som kan leda till hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet.

Det har tydligt framgått i undersökningen att självgranskningshot kan föreligga vid rapportering, men ändå tillåts denna sorts uppdrag till revisionsklienter, med tanke på att det är lagstadgat. I princip kan vi dra slutsatsen av att självgranskningshotet får accepteras och att revisorerna inte kan komma ifrån rapporteringen. Revisorerna har dock nämnt, att med hjälp av externa åtgärder kan detta självgranskningshot släckas.

Analysmodellen har visat sig vara ett bra verktyg för att upptäcka möjliga hot. Vi anser att modellen ställer frågetecken och ger revisorerna en möjlighet att avstå från uppdrag där hot föreligger. Detta kan kopplas tydligt till Flints (1988) teori som menar att det måste finnas möjligheter för revisorerna att vägra och avstå från allting som hotar eller skadar deras oberoende ställning. Vi anser att analysmodellen är en faktor som gör det möjligt för revisorerna att avstå från allt som hotar och skadar oberoendet. Revisorerna är medvetna om att hot kan föreligga vid rapportering, men anser sig ändå kunna hålla en oberoende

ställning, då de tillsammans med analysmodellen använder sig av olika typer av motåtgärder. Exempel på sådana åtgärder, är byråinterna åtgärder. Personligen tycker vi att om de interna åtgärderna är effektiva och neutraliserar hot som uppkommer under apportuppdrag, borde det vara okej för bolagets egen revisor att utföra uppdraget till revisionsklienter.

De byråinterna åtgärderna som neutraliserar eventuellt uppkomna hot är bra, men inte direkt synliga för omgivningen, det vill säga ”independence in appearance” uppfylls inte. Detta gör att förtroende hos de övriga intressenterna ännu svårare åstadkoms. De byråinterna åtgärderna är dock bra för revisorns faktiska oberoende men vi anser att detta måste synas utåt.

Gällande SEC: ens förbud att bolagsrevisorn utför apportintyg, anser vi inte skulle vara lämpligt att införa i Sverige, då vi har olika utgångspunkter i styrningen. Det är värt att komma ihåg att revisorerna i USA styrs efter detaljstyrning, vilket innebär att det som inte är förbjudet, är tillåtet. Vi här följer istället ett ramverk. Att införa ett sådant förbud i Sverige, anser vi är mycket onödigt, då revisorer i Sverige hanterar dessa frågor genom en väl utarbetad praxis för hantering av oberoende frågor. Dessutom tror vi att detaljstyrning skapar kryphål.

Beträffande de positiva ställningstagandena lagändringen, att klienten kan välja att ta in en annan revisor än bolagets egen, har det inte visat sig vara vanligt förekommande i vår undersökning. Detta kan bero på att revisorerna har en möjlighet att neutralisera eventuellt uppkomna hot och på så sätt hålla sig oberoende. Vi tror även att klienter gärna vill att den egna revisorn utfärdar apportintyg, på grund av trygghetskänsla då denne har en bra kunskap om verksamheten och därmed blir uppdraget mer effektivt.

I stora drag, går revisorerna inte emot klienternas redogörelse, som skall ligga till grund för senare granskning. Detta för att, som tidigare nämnts, det sker dialoger mellan revisorn och klienten redan före redogörelsens framställning. Trots revisorernas positiva inställning till dessa dialoger, anser vi att dialogerna medför hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet. Detta väcker det frågan hos oss på vilket sätt detta hot kan neutraliseras.

Avslutningsvis - Kaffe men inte kaka

Det har visat sig att revisorer utsätts för hot både vid fristående rådgivning och apportuppdrag. Dock anser vi att med hjälp av analysmodellen och de byråinterna åtgärderna, neutraliseras dessa hot och revisorerna är då över lag faktiskt oberoende. Det är dock viktigt att revisorerna håller distans och avgränsar sitt förhållningssätt till klienter, oavsett vilken tjänster det handlar om. Detta innebär att de får ta kaffe, men inte kaka.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Denna uppsats har behandlat revisorernas oberoende vid fristående rådgivningen och vid apportuppdrag till revisionsklienter. Vi tror att det skulle vara väldigt intressant att undersöka andra intressenters syn på revisorernas oberoende. Framförallt är, klienternas syn på oberoendet vid fristående rådgivning och apportuppdrag, av speciellt intresse. Exempelvis vilken nytta det medför för klienten att bolagsrevisorn utför fristående rådgivning och utfärdar apportintyg.

8. Referenslista

Publicerade källor

Aktiebolagslagen (2005:551)

Bryman, Alan. & Bell, E. 2005, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* Liber Ekonomi AB: Malmö

Bergh, E. & Lönnqvist, J. 2003, *Apportintyg vid företagsförvärv – är det förenligt med kraven på revisorns opartiskhet och självständighet?* Uppsala Universitet: Uppsala

Christensen, L. Engdahl, N. Carlsson, C. Haglund, L. 2001, *Marknadsundersökning – en handbok* Studentlitteratur: Lund

Diamant, A. 2004, *Revisors oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion.* Iustus Förlag: Uppsala

Eriksson, S. 2007, ”Är revisorrollen i balans?” *Balans, häfte 1, 2007*

Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F. 2001, *Att utreda forska och rapportera.* Liber Ekonomi: Malmö

Engerstedt, U. & Strömquist, A. 2003, ”Revisorns opartiskhet och självständighet” *Balans, häfte 10, 2003*

EU – kommissionen, 1996, Grön bok, ”*Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen*”.

FAR, 2005, *Revision en praktisk beskrivning.* FAR Förlag AB: Stockholm

Flint, D. 1988, *Philosophy and principles of auditing.* Macmillan: London

Hartman, J. 1998, *Vetenskapligt tänkande.* Student litteratur: Lund

Holmquist, B. 2001, ”Revisorn, oberoende & analysmodellen”, *Balans, häfte 10, 2001*

Langested, L-B. 1999, ”Revisorns kompetens och oberoende”, *Balans, häfte 2, 1999*

Markland, B. 2002, "EU- rekommendation om revisorer äntligen klar", *Balans, häfte 6-7, 2002*

Maunganidze, E. 2006, *Revisorns och uppdragsgivarens dilemma vid rådgivning och vid revidering av ett och samma bolag*. Stockholms Universitet: Stockholm

Moberg, K. 2006, *Bolagsrevisorn, Oberoende – ansvar – sekretess*. Norstedts juridik

Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. Proposition 2001/01:146. Justitiedepartementet, Stockholm 2001.

Revisorns yttrande om apportegendom m.m. Proposition 2001/01:87. Justitiedepartementet, Stockholm 2001.

Revisorlagen (2001:883)

Svensson, L. 1991, "Revisorn i trångmål", *Balans, häfte 11, 1991*

Vanasco, R. Skousen, C. Santagato, L. (1997) Auditor independence: an international perspective. *Managerial Auditing Journal* VOL: 498-505

Thorell, P. 2003, "Apportintygens innehåll om värdet på apportegendomen", *Balans, häfte 8-9, 2003*

Westermarck, C. 2005, *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorlagen*. Norstedts juridik: Stockholm

Övriga källor

Revisor A, personlig intervju 9/5 2007, Malmö Revisor B, personlig intervju 14/5 2007, Malmö

Revisor C, personlig intervju 16/5 2007, Malmö Revisor D, personlig intervju 16/5 2007, Malmö

Revisor E, personlig intervju 11/5 2007, Malmö Revisor F, personlig intervju 14/5 2007, Malmö

Revisor G, personlig intervju 14/5 2007, Malmö Revisor H, personlig intervju 15/5 2007, Malmö

Bilaga

Diskussionsunderlag – Revisor

Oberoendet i allmänhet

- 1) Hur många år har Ni arbetat som revisor?
- 2) Vad innebär begreppen opartiskhet och självständighet för Er?
- 3) Vilket anser Ni är det vanligaste hotet mot revisorernas opartiskhet och självständighet?

Oberoendet vid fristående rådgivning

- 4) Arbetar Ni mycket med rådgivning? Fristående rådgivning sägs kunna hota revisorernas opartiskhet och självständighet, hur tar Ni ställning till det?
- 5) Hur upplever Ni utvecklingen av konsulttjänster? Anser Ni att opartiskhet och självständighet påverkas på något sätt när Ni erbjuder tjänster som inte faller inom ramen för revision till en och samma klient?
- 6) Vilka tjänster anser Ni bör vara tillåtna att utföra utöver revision till en och samma klient, utan att oberoendet hotas?
- 7) Med tanke på den nya analysmodellen, har Ni känt Er mer begränsad att ge fristående rådgivning i samband med revision? Dras det någon gräns i så fall, hur?
- 8) Har Ni någon förståelse för den Danska lagens förbud angående fristående rådgivning och den amerikanska myndigheten SEC:s ståndpunkt om att bolagets revisor bland annat inte får utfärda apportintyg eftersom det ses som ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet? Vad anser Ni, varför har inte svenska myndigheter delade åsikter om detta?

Oberoendet vid apportuppdrag

- 9) Utfärdandet av apportintyg har hört till mycket komplicerade uppdrag, vad anser Ni? Har ni upplevt några särskilda problem kring uppdraget i ert yrke?

- 10) Anser Ni att utfärdandet av apportintyg faller inom ramen för revisionsverksamhet?
- 11) Det är styrelsens uppgift att framlägga en redogörelse gällande apportegendomen. Föreligger det någon form av dialog mellan Er och klienten (styrelsen) om redogörelsens innehåll före inlämningen av redogörelsen?
- 12) Om Ni åtar detta uppdrag där ni också är ordinarie revisor, anser Ni att ett sådant uppdrag ger upphov till hot mot Er opartiskhet och självständighet? som exempelvis självgranskningshot och partställningshot? I så fall hur förebygger Ni dessa?
- 13) Vad anser Ni om den lagändringen som infördes i juli 2001, ABL (2005: 551) kap 13 § 8, som ger möjlighet för bolaget att välja sin egen revisor eller en utomstående? Är detta en fördel? Finns det några risker eller svårigheter för bolaget om en utomstående revisor åtar sig apportuppdraget?
- 14) Har Ni någon gång vägrat att åta Er sådant uppdrag att utfärda apportintyg åt klienten där Ni också är ordinarie revisor?
- 15) Det är styrelsens uppgift att lägga fram en redogörelse angående apportegendom. Har det hänt någon gång att Ni har gått mot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg? Om inte, hur vanligt förekommande tror Ni att det är?
- 16) Tycker Ni att analysmodellen är ett lämpligt verktyg för att pröva oberoende frågor vid den problematik som vi behandlat ovan? Anser du att det finns andra motåtgärder som fungerar bättre?

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

Tack för Er medverkan!

