



# LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen

FEKH 69

VT 2016

## Hur bra anser sig revisorerna vara?

*- En studie om revisorers bedömning i frågan fortsatt drift.*

### **Författare:**

Josefin André 931105-1768

Jonas Björklund 931209-7539

Albin Larsson 910524-5758

Hanne Rydell 920903-4504

### **Handledare:**

Kristina Artsberg

# Sammanfattning

<b>Examensarbetets titel:</b>	Hur bra anser sig revisorerna vara? En studie om revisorers bedömningar i frågan fortsatt drift.
<b>Slutseminarietdatum:</b>	2 juni 2016
<b>Ämne/kurs:</b>	FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i Redovisning, 15 högskolepoäng
<b>Författare:</b>	Josefin André, Jonas Björklund, Albin Larsson och Hanne Rydell
<b>Handledare:</b>	Kristina Artsberg
<b>Fem nyckelord:</b>	Fortsatt drift, revision, Intressentmodellen, Agentteorin & RS570
<b>Syfte:</b>	Syftet med uppsatsen är att diskutera några av de problem som kan uppstå för revisorer vid bedömningen kring fortsatt drift och se hur revisorerna själva bedömer sin förmåga till att göra tillförlitliga bedömningar.
<b>Metod:</b>	En kvalitativ metod bestående av semistrukturerade intervjuer och fyra fokuserade frågor. Den empiriska datan består utav insamlat material från intervjuerna med sju stycken revisorer.
<b>Teoretiska perspektiv:</b>	Den teoretiska referensramen som uppsatsen bygger på är främst Intressentmodellen & Agentteorin. Författarna har även valt att grunda den teoretiska referensramen på dokumentationsskyldighet och Typ I/II fel.
<b>Empiri:</b>	Data från intervjuer med sju stycken revisorer som arbetar på både större och mindre revisionsbyråer.
<b>Resultat:</b>	Resultatet visar att revisorer upplever problem vid bedömningen angående fortsatt drift. De har svårt att förhålla sig oberoende gentemot uppdragsgivare vid långvariga relationer, vilket påverkar deras bedömning. Revisorerna anser heller inte att de besitter den rätta kompetensen för att göra en tillförlitlig och korrekt bedömning.

## **Abstract**

- Title:** How well do the auditors consider themselves to be? A study on the auditor's judgment on the issue of going concern.
- Seminar date:** June 2 2016
- Course:** FEKH69, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr)
- Authors:** Josefin André, Jonas Björklund, Albin Larsson and Hanne Rydell
- Advisor:** Kristina Artsberg
- Key words:** Going concern, Auditor, Stakeholder Theory, Agent Theory & ISA 570
- Purpose:** The purpose of this paper is to highlight some of the problems that can arise for auditors in the assessment about the going concern problem and see how the auditors themselves assess their ability to make reliable assessments.
- Methodology:** This research paper has a qualitative method with semi-structured and focused interviews with seven auditors.
- Theoretical perspectives:** The theoretical perspective is designed based on two theories, Agency Theory and Stakeholder Theory.
- Empirical foundation:** The empirical foundation is based on seven interviews with experienced auditors.
- Conclusions:** The result shows that auditors are experiencing problems in the assessment regarding the going concern judgments. They find it difficult to remain independence from clients in long-term relationships, which affects their judgment. The auditors do not consider that they possess the right skills to make a reliable and accurate judgment.

## **Förkortningar**

ABL - Aktiefolagslagen (2005:551)

DNR - Diarienummer

FAR - Föreningen auktoriserade revisorer

ISA - International Standards on Auditing

RevL- Revisionslag (1999:1079)

RL - Revisorslagen (2001:883)

RN - Revisorsnämnden

RS - Revisionsstandard

ÅRL - Årsredovisningslagen (1995:1554)

## **Förord**

Efter tio veckors hårt arbete vill vi tacka några personer som gjort denna uppsats möjlig. Författarna vill börja med att tacka vår handledare Kristina Artsberg för en god dialog och för all hjälp under arbetets gång. Vi vill också tacka de revisorer som ställt upp på intervjuer och väldigt givande diskussioner, utan er hade det inte blivit någon uppsats. Gruppens medlemmar vill också tacka varandra för gott samarbete. Vi är evigt tacksamma.

Josefin André

Jonas Björklund

Albin Larsson

Hanne Rydell

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Bakgrund .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Problemformulering .....</b>	<b>3</b>
1.2.1 Syfte .....	7
1.2.2 Frågeställning .....	7
1.2.3 Avgränsningar .....	7
<b>2. Metod .....</b>	<b>9</b>
2.1 Val av metod .....	9
2.2 Val av teoretisk referensram .....	10
2.3 Forskningsstrategi .....	11
2.3.1 Kvalitativ metod .....	11
2.3.2 Uppsatsens trovärdighet .....	12
2.3.3 Uppsatsens äkthet .....	13
2.4 Tillvägagångssätt .....	13
2.4.1 Litteraturundersökning .....	13
2.4.2 Fokuserade frågor .....	14
2.4.3 Semistrukturerade intervjuer .....	15
2.4.4 Intervjuerna .....	15
2.5 Urval .....	16
2.6 Felkällor .....	18
<b>3. Teoretisk referensram .....</b>	<b>20</b>
3.1 Agentteori .....	20
3.2 Intressentmodellen .....	21
3.3 Typ I och typ II fel .....	22
3.4 Dokumentationsskyldighet .....	23
<b>4. Institutionalia .....</b>	<b>25</b>
4.1 Fortsatt drift - RS 570 .....	25
4.2 God Revisorssed .....	28
4.3 Analysmodellen .....	28
4.4 Revisorsnämndens varningsutlåtanden .....	29
<b>5. Empiri .....</b>	<b>31</b>
5.1 Huvudfråga ett .....	31
5.1.1 AH .....	32
5.1.2 LP .....	33
5.1.3 LA .....	34
5.1.4 NG .....	35
5.1.5 TJ .....	37
5.1.6 LD .....	38
5.1.7 HM .....	39

5.1.8 Sammanfattning.....	41
<b>5.2 Huvudfråga två .....</b>	<b>41</b>
5.2.1 AH.....	42
5.2.2 LP.....	42
5.2.3 LA.....	43
5.2.4 NG.....	44
5.2.5 TJ.....	45
5.2.6 LD.....	46
5.2.7 HM.....	47
5.2.8 Sammanfattning.....	48
<b>5.3 Huvudfråga tre.....</b>	<b>48</b>
5.3.1 AH.....	49
5.3.2 LP.....	50
5.3.3 LA.....	51
5.3.4 NG.....	52
5.3.5 TJ.....	53
5.3.6 LD.....	54
5.3.7 HM.....	55
5.3.8 Sammanfattning.....	55
<b>5.4 Huvudfråga fyra .....</b>	<b>56</b>
5.4.1 AH.....	56
5.4.2 LP.....	57
5.4.3 LA.....	58
5.4.4 NG.....	59
5.4.5 TJ.....	60
5.4.6 LD.....	61
5.4.7 HM.....	62
5.4.8 Sammanfattning.....	63
<b>6. Analys .....</b>	<b>64</b>
6.1 Svårigheterna att förhålla sig oberoende.....	64
6.2 Intressenters inflytande.....	67
6.3 Antalet intressenter och dokumentation.....	70
6.4 Revisorers kompetens och förmåga att göra framtidsbedömningar.....	72
<b>7. Slutsats.....</b>	<b>76</b>
<b>8. Förslag på fortsatt forskning.....</b>	<b>78</b>
<b>Referenslista .....</b>	<b>79</b>
<b>Bilagor.....</b>	<b>83</b>
Bilaga 1 .....	83
Bilaga 2 .....	84
Bilaga 3 .....	86

# 1. Inledning

---

*I det inledande kapitlet introduceras fortsatt drift, detta för att läsaren ska få en första inblick i ämnet. Författarna kommer också att förklara de problem som revisorer upplever vid bedömningen av fortsatt drift vilka ligger till grund för resten av uppsatsen. Kapitlet avslutas med uppsatsens syfte och frågeställning.*

---

## 1.1 Bakgrund

Revision innebär att en oberoende part – revisorn – granskar ett företags finansiella ställning. Då en revisor är oberoende i förhållandet gentemot uppdragsgivare fungerar revision som en kvalitetsstämpel för redovisningen av ett företags finansiella ställning. (PWC, u.å.) Ledningen ska i företagets finansiella rapporter presentera den rådande finansiella situationen samt säkra företagets fortlevnad till och med tolv månader efter balansdagen (Holzmann & Munter, 2015). Revisorns roll är sedan att granska den information som företaget har presenterat och vid behov ange eventuella anmärkningar. Eftersom revisorn ska vara oberoende skapas en trygghet för alla intressenter samt en bättre kontroll över ett företags handlingar och processer. (PWC, u.å.)

Sverige har sedan år 2004 tillämpat standarden RS 570. Standarden behandlar konceptet angående fortsatt drift (Sundgren & Svanström, 2014). Om en revisor anser att det inom tolv månader från balansdagen föreligger betydande tvivel angående ett företags fortlevnad ska en anmärkning i revisionsberättelsen anges (Sundgren & Svanström, 2014). I RS 570 finner revisorer riktlinjer och vägledning över hur bedömningsprocessen ska gå till. För att kunna göra en så rättvis bedömning som möjligt krävs det att revisorn utifrån standarden tillsammans med egna bedömningar gör en utvärdering av företagets tillämpning av principen fortsatt drift. (Adrian & Thorén, 2006)

Revisionsverksamhet ska utföras objektivt, självständigt samt opartiskt gentemot uppdragsgivaren. För att kunna upprätthålla sin objektivitet och oberoende ska en revisor



inför varje nytt uppdrag, och vid befintliga uppdrag där det råder tvivel angående revisorns oberoende, genomföra en utvärdering med hjälp av analysmodellen. (FAR, u.å.) En utvärdering i linje med analysmodellen är nödvändig för att bibehålla den kvalitetsstämpel som revisionsverksamhet ska utgöra hos uppdragsgivaren och dess intressenter. Enligt Svanström (2008) är oberoende tillsammans med kompetens de två komponenter som utgör revisionskvalitet. Kompetens behandlar revisorns förmåga att upptäcka fel och är beroende av omständigheter som teknisk kapacitet, revisionsmetod samt granskningens omfattning.

Flera forskare har diskuterat problematiken kring fortsatt drift. Torbjörn Tagesson och Peter Öhman (2010) undersöker i sin forskning relationen mellan företag som gått i konkurs och andelen som fått en anmärkning angående fortsatt drift i revisionsberättelsen. I deras forskning, som är begränsad till Sverige, undersöker de 2547 stycken företag som under 2010 gått i konkurs. Av forskningen framkommer att av alla företag som under 2010 gått i konkurs hade 68,9 % en oren revisionsberättelsen. Det som fångar författarnas intresse är att endast 21,8% av de företag som gått i konkurs hade erhållit en kommentar där det hade framgått att företaget eventuellt skulle få problem med fortsatt drift. (Tagesson & Öhman, 2015) Tagesson och Öhmans forskning får stöd i liknande forskning genomförd under perioden 2007-2011 av Jeppesen, Sormunen, Sundgren, & Svanström (2013) i de nordiska länderna. Författarna av uppsatsen har riktat in sig på den data som endast kommer från Sverige. Forskningen grundar sig då på en analys av 2941 stycken företag som i Sverige gått i konkurs under perioden. Resultatet är slående likt det som Tagesson och Öhman presenterat. Endast 18,1% av de företag som gick i konkurs mellan 2007-2011 hade en kommentar angående fortsatt drift i revisionsberättelsen. (Jeppesen et al. 2013)

En studie kring antal anmärkningar i förhållande till antal konkurser har också genomförts av Lennox (1999). Lennox undersöker i sin artikel hur det kommer sig att så få av de företag som gick i konkurs hade en anmärkning kring fortsatt drift. Siffrorna artikeln utgår ifrån visar att ca 25 procent av de företag som gick i konkurs hade fått anmärkningar, vilket kan likställas med resultaten från både Tagessons et al och Jeppesen

et als forskning. Lennox finner två förklaringar till det låga antalet anmärkningar. Den första av dem är revisorernas benägenhet till att undvika anmärkningar angående fortsatt drift. Därmed krävs det enligt Lennox forskning väldigt tydliga fall för att osäkerheten kring fortsatt drift överhuvudtaget ska leda till en anmärkning. Den andra orsak som Lennox finner är att revisorerna inte tar hänsyn till den allmänna information om sannolikheten för konkurs som finns angående företaget i fråga. Lennox slutsats blir att revisorer måste väga in fler makroekonomiska tankar och information i sina bedömningar för att kunna göra en bättre bedömning om den fortsatta driften.

Lennox (1999) tar dessutom upp en alternativ modell i sin artikel för bedömning av fortsatt drift, nämligen *Bankruptcy Model*. Enkelt beskrivet utgår modellen från sex stycken nyckeltal vilka tillsammans visar det berörda företags lönsamhet, kassaflöde samt relationen mellan eget kapital och skulder. Med hjälp av nyckeltalen har modellen som syfte att förutspå om företagen ska gå i konkurs eller ej. Lennox artikel ämnar undersöka hur väl modellen lyckas förutse företags fortsatta drift för att sedan jämföra detta resultat med revisorernas bedömning kring företagens fortsatta drift. Resultatet som presenteras visar på att modellen är mer pricksäker än revisorerna när det gäller att förutse om företaget i framtiden kommer att gå i konkurs eller ej.

Utifrån ovanstående bakgrund vill författarna fördjupa sig ytterligare i den problematik som kan tänkas uppstå för revisorer vid en bedömning om ett företags förmåga till fortsatt drift. Därför presenteras nedan en fördjupad problemdiskussion tillsammans med ytterligare forskning kring ämnet.

## **1.2 Problemformulering**

I finansiella rapporter ska ledningen presentera ett företags finansiella situation (Holzmann et al., 2015). Den information som företaget presenterar ska sedan en revisor granska och ge eventuella anmärkningar på. Svårigheterna som kan uppstå är flera och nedan presenter författarna tidigare forskning som diskuterar varför revisorers bedömning kring fortsatt drift kan vara problematisk.

Konsekvenserna av en eventuell anmärkning på ett företags fortsatta drift kan upplevas som problematiska av vissa revisorer. Detta eftersom en anmärkning i revisionsberättelsen enligt viss forskning kan verka som en självuppfylld profetia där ett företag på grund av anmärkningen upplever ytterligare finansiella problem vilka slutligen kan leda till konkurs. Konsekvensen blir att revisorer under vissa omständigheter avvaktar med att utföra anmärkningar och därmed misslyckas med sin uppgift att presentera en rättvisande bild av företagets finansiella ställning (Gonzalo, Guiral & Rodgers, 2009). Om revisorer avvaktar att ange eventuella anmärkningar på grund av osäkerhet kring dess påverkan på ett företag kan det ifrågasättas om revisorer bör ansvara för utvärderingen av ett företagens förmåga till fortsatt drift. Revisorer som avvaktar med att ange anmärkningar på grund av rädslan för negativa konsekvenser mot företaget uppfyller inte alla de krav som finns inom yrket, varav ett är att man ska verka helt oberoende. (PWC, u.å.)

Gonzalo et als diskussion angående att en anmärkning kan fungera som en självuppfyllande profetia är en möjlig förklaring till Svanberg och Öhmans (2014) resultat rörande relationen mellan finansiellt stressade företag och konkurs. I sin forskning undersöker Svanberg och Öhman huruvida det föreligger någon skillnad i utfallet bland de finansiellt stressade företagen beroende på om det förekom en anmärkning kring fortsatt drift eller ej i revisionsberättelsen. Av de finansiellt stressade företag som de studerades var det 21,5 procent som erhöll en kommentar angående eventuella problem i framtiden med fortsatt drift, vilka även gick i konkurs inom två år. Bland de finansiellt stressade företag som inte erhöll någon anmärkning angående fortsatt drift i sin revisionsberättelse var det enbart 4,3 procent av företagen som inom två år försattes i konkurs (Svanberg & Öhman, 2014). Gonzalo et als resonemang angående självuppfyllande profetior är alltså en möjlig förklaring till Svanberg et als. resultat eftersom andelen finansiellt stressade företag som går i konkurs är högre vid en anmärkning i revisionsberättelsen än utan. Skillnaderna i utfall kan därmed enligt Gonzalo et als resonemang bero på att en anmärkning i revisionsberättelsen påverkar företagets framtid och blir en självuppfylld profetia.

Citron och Taffler (2001) har i sin forskning, i till skillnad från Svanberg och Öhman, fått motsatta resultat. De finner inga empiriska resultat som påvisar att finansiellt stressade företag påverkas mer negativt vid en anmärkning kring fortsatt drift jämfört med de finansiellt stressade företag som inte erhållit någon anmärkning. De menar på att det som påverkar ett företags potentiella konkurs är graden av hur finansiellt stressat företaget är och att anmärkningen i sig inte påverkar utfallet (Citron & Taffler, 2001). Frågan blir hur forskningen bör tolkas, om det är revisorerna som genom anmärkningen utlöser konkursen eller om konkursen är oundviklig och det enda revisorerna gör är att varna intressenterna om vad som komma skall. Med andra ord verkar det inte spela någon större roll om ett företag får en anmärkning i revisionsberättelsen angående fortsatt drift eller ej, det kan fortfarande gå i konkurs.

Som tidigare nämnt är oberoende gentemot sin uppdragsgivare viktigt vid revision (PWC, u.å.). Diskussionen kring huruvida revisorerna upprätthåller sitt oberoende eller ej är delad. För att anses oberoende ska revisorn inte ha något egenintresse i företaget under revisionens genomförande (Öhman, 2007). Vissa argumenterar för att revisorer aldrig kan förhålla sig helt oberoende med tanke på att revisorn är anställd utav företaget och att det därmed skapas ett egenintresse i företaget som påverkas av bland annat storleken på arvudet (Jenkins och Lowe (1999), Öhman (2007)).

Ytterligare en aspekt rörande problematiken kring revisorns oberoende belyser Gonzalo et al. (2008). De menar att revisorer som utvecklar långvariga relationer med sina uppdragsgivare omedvetet kommer att agera partiskt gentemot dessa. Vid sådant beteende ökar risken för att revisionen genomförs på ett sätt som gynnar uppdragsgivaren snarare än vad som speglar företagets ekonomiska verklighet. Därmed brister oberoendet gentemot företaget som en revisor måste upprätthålla vid en revision. (Gonzalo et al. 2008) Företag som inte känner sig nöjda med ett negativt utlåtande från sin revisor kan enkelt byta revisor och hoppas på ett mer fördelaktigt utfall i revisionsberättelsen (Chen & Tsay, 2015). Detta skapar incitament för revisorn att inte anmärka i revisionsberättelsen trots att en anmärkning vore befogad. Revisorer som avvaktar att ge

ut en eventuell anmärkning kring fortsatt drift med målet att bibehålla relationen med uppdragsgivaren fullföljer inte sin plikt i yrkesrollen som revisor.

Diskussionen kring svårigheterna för en revisor att genomföra bedömningar kring företags förmåga till fortsatt drift får en ny vändning i Katowitz och Radins (2013) forskning. De menar på att revisorers problematik vid bedömningen av fortsatt drift grundar sig i den framtidsbedömning som revisorer tvingas göra. Katowitz och Radin anser utifrån sin forskning att revisorernas ansvar endast ska sträcka sig bakåt i tiden och därmed bör revisorer inte begäras att förutspå företagets framtid. De hävdar dessutom att revisorer inte har den rätta utbildningen eller kompetensen för att ta beslut kring ett företags förmåga till fortsatt drift. Slutsatsen bygger på att fortsatt drift kräver andra överväganden än vad revisorer är vana vid att göra. Ytterligare kritik som Katowitz och Radin tar upp mot att låta revisorer utföra bedömningen av fortsatt drift är hur tillförlitliga revisorers bedömning är. De anser att revisorer varken har tillräckligt med utbildning eller kompetens för att genomföra bedömningar i frågan kring fortsatt drift. Enligt deras artikel vilseleds läsare av finansiella rapporter av uttalanden angående fortsatt drift. De menar att läsaren av de finansiella rapporterna istället på egen hand bör utföra en subjektiv bedömning angående företagets framtid. Deras resonemang bygger på att revisorns uppgift är att säkerställa att företaget lämnar en så korrekt och objektiv information som möjligt vilket i sin tur skall möjliggöra för läsaren att genomföra en självständig bedömning. Utifrån Katowitz och Radins resonemang är det inte främmande att vidare fundera över ifall revisorer lämpligen bör utföra bedömningen kring fortsatt drift eller om någon annan intressent är bättre lämpad.

Utifrån denna diskussion kring bedömningen av fortsatt drift vill författarna diskutera problemområden som uppstår för revisorer kring bedömningen av fortsatt drift och tillförlitligheten i den. Då det finns mängder av forskning som lyfter upp de problem samt svårigheter som revisorerna upplever vid en bedömning angående ett företags förmåga till fortlevnad kan man fråga sig om revisorernas uttalanden verkligen är tillförlitliga. Författarna har utifrån ovanstående problemdiskussion formulerat nedanstående syfte och frågeställning.

### 1.2.1 Syfte

Belysa några av de problem som kan uppstå för revisorer vid bedömningen kring fortsatt drift och se hur revisorerna själva bedömer sin förmåga till att göra tillförlitliga bedömningar.

### 1.2.2 Frågeställning

- Hur bedömer revisorer sin egna förmåga till att göra tillförlitliga fortsatt drift-bedömningar?
- Vilka problem kan revisorer stöta på vid bedömningen kring fortsatt drift?

### 1.2.3 Avgränsningar

Nedan följer de avgränsningar som författarna har gjort i uppsatsen. Anledningen till antalet avgränsningar som författarna behövt göra beror till stor del på uppsatsens omfattning samt tidsram.

Författarna har valt att avgränsa respondenterna till det geografiska området Malmö med omnejd. Valet att avgränsa sig till detta område har gjorts av bekvämlighetsskäl då författarna hade en vision av att endast genomföra personliga intervjuer. Under uppsatsens gång har författarna dock varit tvungna att anpassa sig efter revisorernas tidsschema vilket lett till att en kombination av personliga- samt telefonintervjuer har genomförts. Avgränsningen Malmöområdet med omnejd består därmed fortfarande i uppsatsen. På grund av uppsatsens frågeställning och syfte anser författarna att det krävs en mer djupgående diskussion med varje respondents för att kunna utläsa ett rimligt resultat i uppsatsen. På grund av uppsatsens tidsram samt omfattning gjorde därmed valet att endast intervjua respondenter som var lättillgängliga. Bell och Brymans (2014) benämner den här typen av urval som *bekvämlighetsurval*. Författarna har dessutom valt att endast utgå från intervjuer med revisorer. Att avgränsa uppsatsen till endast ett perspektiv har gjorts dels på grund av uppsatsens omfattning men även då författarna anser att revisorernas perspektiv är det som kan besvara uppsatsens syfte samt frågeställning på bästa sätt.

Författarna har valt att avgränsa sig till att endast undersöka revisorers bedömning kring fortsatt drift. Det är möjligt att de faktorer som författarna belyser som problematiska vid bedömningen kring fortsatt drift även påverkar revisorer vid andra bedömningspunkter.

## 2. Metod

---

*I nedanstående kapitel kommer författarnas tillvägagångssätt för den kvalitativa studien att redovisas. Här kommer författarna även att motivera sitt val av metod och varför detta tillvägagångssätt ansågs vara mest lämplig för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Författarna kommer även att presentera den teoretiska referensram som uppsatsen bygger på samt varför den ansågs vara mest lämplig för uppsatsens syfte.*

---

### 2.1 Val av metod

Syftet med uppsatsen är att diskutera några av de problem som kan uppstå för revisorer vid bedömningen kring fortsatt drift och se hur revisorerna själva bedömer sin förmåga till att göra tillförlitliga bedömningar. För att besvara uppsatsens frågeställning och syfte valde författarna att genomföra en kvalitativ metod. Uppsatsen uppbyggnad består utav semistrukturerade intervjuer tillsammans med fyra stycken fokuserade frågor. Utgångspunkten i uppsatsens metodik och uppbyggnad låg i Bell och Brymans (2014) bok *Företagsekonomiska Forskningsmetoder* och deras rekommendationer kring tillvägagångssätt. Backmans (2008) bok *Rapporter och uppsatser* utgjorde utgångspunkten för referenser och referenslista.

En kvalitativ metod med intervjuer av semistrukturerad karaktär tillsammans med fokuserade frågor valdes då författarna ansåg att detta var den bästa metoden för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Författarna har förklarat ovanstående intervjumetoder under punkterna 2.4.2 och 2.4.3. Då uppsatsen bygger på att diskutera de problem som kan uppstå vid en bedömning kring fortsatt drift samt undersöka hur revisorer själva bedömer sin förmåga till att genomföra tillförlitliga bedömningar ansågs den kvalitativa metoden optimal. Detta då den tillät respondenterna att ge längre svar och författarna att vid behov ställa följdfrågor.



Valet att utgå från en kombination av semistrukturerade intervjuer tillsammans med fokuserade frågor gjordes på grund av att temat kring intervjuerna var specifikt samtidigt som författarna ville ge respondenterna stor frihet att besvara frågorna efter personliga erfarenheter. Valet att bygga intervjuerna delvis på fokuserade frågor gjorde författarna eftersom de ville undersöka huruvida revisorerna ansåg att deras bedömning kring fortsatt drift var tillförlitlig eller ej. Intervjuerna grundade sig på olika verklighetsbaserade händelser där respondenterna var tvungna att ta ställning kring bedömningen i frågan fortsatt drift. Det empiriska material som författarna har erhållit under de semistrukturerade intervjuerna har varit den primärdata som uppsatsen grundat sig på. Ovanstående tillvägagångssätt valde författarna då det ansågs vara den bästa metod för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte.

## **2.2 Val av teoretisk referensram**

Uppsatsens teoretiska referensram grundar sig på olika teorier samt standarden RS 570 vilken behandlar ämnet fortsatt drift. De teorier som författarna har valt att ha som utgångspunkt är Agentteorin och Intressentmodellen. Dessa har presenterats mer utförligt under avsnittet *teoretisk referensram*.

Agentteorin är relevant för uppsatsen eftersom den förklarar beteenden i det kontraktuella förhållande som uppstår mellan revisor och företag samt den informationsasymmetri som existerar i dessa förhållanden. För att bättre förstå hur revisorer arbetar med fortsatt drift samt vilka aspekter som revisorer har att ta hänsyn till ansågs förhållandet mellan parterna vara en viktig utgångspunkt. Med god förståelse för detta finns det möjlighet att förstå varför revisorer handlar som de gör och hur det kommer sig att det ibland görs felaktiga bedömningar kring fortsatt drift. Med hjälp av agentteorin kunde detta förhållande beskrivas och förklaras vilket ökar både författarnas och läsarens förståelse för ämnet. (Alvesson & Sveningsson, 2007) Kritik mot agentteorin är bland annat att den utgår ifrån att människan alltid strävar efter att maximera sin egen nytta. Därmed lämnar modellen inget utrymme för altruistiska motiv, vilket beskrivs som att öka en annans persons välmående oberoende av sitt eget. Denna brist i modellen kan starkt kritiseras. (Svanström, 2008)

Användningen av Intressentmodellen motiveras med att ett företags verksamhet i regel påverkar mängder av människor, företag samt diverse typer av organisationer. En notering från revisorn i revisorsberättelsen påverkar således inte bara det berörda företaget utan även de relationer företaget har med sina intressenter (de Colle, 2010). Utifrån ovanstående resonemang blir Intressentmodellen och dess byggstenar högst användbara i uppsatsen. Detta för att kunna analysera till vilken grad revisorn väger in vilka intressenter som finns och hur det i sin tur påverkar deras bedömning om fortsatt drift. Kritik mot Intressentmodellen är att intressenterna förväntas besitta kunskap om företagets mål, hur verksamheten fungerar samt hur företaget disponerar sina vinster. Alla intressenter antas också kunna påverka företaget, vilket inte är fallet i de flesta intressentrelationer. (Söderström, 1983)

Författarna har valt att kombinera de ovanstående teorierna då de kompletterar varandra på ett bra sätt. Agentteorin analyserar relationen mellan företaget och revisorn medan intressentmodellen analyserar relationen som företaget, eller revisorn, har med alla företagets intressenter. Kombinationen av ovanstående teorier skapar en bra och tydlig grund för uppsatsen och möjliggör till en analys kring ämnet.

Utöver ovanstående teorier utgår uppsatsen från centrala begrepp samt principer kring ämnet fortsatt drift. Dessa presenteras liksom övriga teorier mer i avsnittet *Teoretisk referensram* samt under avsnittet *Institutionalia*. Sammanfattat har valet av de modeller, teorier och begrepp som uppsatsen grundat sig på haft som utgångspunkt att på ett så tydligt och bra sätt som möjligt besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Dessutom har de valts för att läsaren på ett enkelt sätt ska få en fördjupad inblick i och kring ämnet fortsatt drift.

## **2.3 Forskningsstrategi**

### **2.3.1 Kvalitativ metod**

Forskningsstrategin som författarna använt sig utav, vilket tidigare nämnts, är kvalitativ. Enligt Bell & Bryman (2014) används kvalitativ oftast tillsammans med en induktiv ansats och då med målet att skapa nya teorier. Dock finns det många exempel på du

kvalitativ forskning bedrivits med deduktiv ansats. Kvalitativ forskningsstrategi lägger i regel vikt vid ord och inte vid siffror, vilket är den primära anledningen till att denna strategi valts. Detta för att frågeställningen är av en sådan karaktär att det krävs en stor inblick och förståelse för ämnet och för hur olika intressenter ser på det, vilket är enklare att få genom kvalitativa studier. (Bell & Bryman, 2014)

När forskning genomförs är det viktigt att den är sanningsenlig, för att använda mer specifika termer gäller det att forskningen har validitet och reliabilitet. Generellt sett är dessa termer mer anpassade för kvantitativa studier (Bell & Bryman, 2014). Därför presenterar Bell & Bryman ett antal alternativa bedömningar som har anpassats för kvalitativa undersökningar, vilka ursprungligen kommer ifrån Lincoln & Gubas forskning. De två grundläggande termerna är ”trovärdighet” och ”äkthet” vilka sedan har fyra respektive fem delkriterier.

### **2.3.2 Uppsatsens trovärdighet**

Trovärdighet handlar, som namnet avslöjar, om att man som läsare ska kunna lita på forskningen. Det består av begreppen tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering. Enligt Bell & Bryman (2014) skapar man tillförlitlighet i en uppsats dels genom att följa de regler och riktlinjer som finns och dels genom att återge resultaten till de organisationer och personer som är inblandade i studien. Författarna har följt de riktlinjer som finns presenterade. Dessutom har uppsatsens resultat presenterats för intervjuobjekten vilka därefter bekräftat att det är så de ser på ämnet och problematiken. Därmed har uppsatsen en hög tillförlitlighet. Överförbarhet innebär något förenklat hur användbart forskningens resultat är på andra områden (Bell & Bryman, 2014). Då uppsatsen är specifikt inriktad på redovisning och fortsatt drift är resultaten inte överförbara till andra ämnesområden. Däremot är det inte orimligt att resultaten kan tillämpas på andra geografiska områden. Pålitlighet innebär för uppsatsens del att författarna tydligt beskriver och redogör alla delar av forskningsprocessen. Dessutom ska författarna under processen ha ett granskande och kritiskt synsätt. Detta är någonting som författarna genomgående haft i åtanke, både i intervju- och skrivprocessen. Under stycke 2.4 beskrivs uppsatsens tillvägagångssätt, vilket sammantaget gör att texten har hög

pålitlighet. Konfirmering handlar om att forskarna i sitt arbete inte ska påverkas av sina egna värderingar eller sin teoretiska inriktning. Genom att konstant ha försökt avstå från personliga värderingar i skrivandet och presentationen av det insamlade materialet har författarna på så sätt försökt säkerhetsställa att de agerat i god tro.

### **2.3.3 Uppsatsens äkthet**

Äkthet har enligt Bell & Bryman inte samma ändamål som trovärdighet, vilket innebär att man ska kunna lita på forskningen, utan det har istället som syfte att väcka mer generella frågor om den genomförda forskningen. Exempel på funderingar som väcks i Bell & Brymans text angående äkthet är om den genomförda forskningen ger en rättvis bild av uppfattningarna hos respondenterna. Äkthets-begreppet består av begreppen rättvis bild, ontologisk autenticitet, pedagogisk autenticitet, katalytisk autenticitet och taktisk autenticitet. Rättvis bild handlar om de åsikter och tankar som presenterats verkligen stämmer överens med de uppfattningar som finns hos den grupp som studerats.

## **2.4 Tillvägagångssätt**

### **2.4.1 Litteraturundersökning**

Vid formulering av uppsatsens syfte och frågeställning har författarna utgått från tidigare forskning samt centrala begrepp kring området fortsatt drift. Vid framtagandet av tidigare studier samt begrepp kring ämnet har författarna gjort litteratursökningar både via internet och i befintlig kurslitteratur. Vid sökning på internet har författarna framförallt använt sig av *Lubsearch* som är en utav Lunds universitets sökmotorer. I *Lubsearch* finns tillgång till artiklar, böcker, avhandlingar och tidskrifter. Författarna har valt att enbart söka på artiklar som är "peer review" för att öka uppsatsens trovärdighet. När en artikel är peer reviewed innebär det att denna har blivit granskad av oberoende forskare vilka har accepterat artikeln och dess innehåll och sedan låtit den publiceras (Infokompetens). Vid bedömningen av artiklarnas trovärdighet har författarna valt att ta hjälp av Norsk senter for forskningsdata som rankar kvaliteten hos diverse tidskrifter.

Sökorden som har använts för att söka inom ämnet fortsatt drift varierar från "RS 570", "ISA 570", "Going concern", "Going concern auditor", "Auditor Independence" samt

“Auditor Competence”. För att utvidga perspektivet har författarna även sökt inom området för de valda teorierna. I dessa sökningar har följande ord använts “Intressentmodellen”, “Agentteorin”, “Stakeholder theory” och “Agenttheory”. Anledningen till de varierande sökorden var att författarna ville få en så bred grund som möjligt att utgå från.

Utöver LubSearch har författarna valt att använda sig utav sökmotorn *Google Scholar*, vilket är en sökmotor där akademiska uppsatser samt avhandlingar finns publicerade. Här har författarna kunnat söka på svenska uppsatser kring ämnet som både bidragit till inspiration samt ny kunskap. För de centrala begrepp och principer som uppsatsen bygger på har författarna vänt sig till relevant kurslitteratur samt FAR:s samlingsvolym där bland annat RS 570 presenteras.

#### **2.4.2 Fokuserade frågor**

Författarna har skickat ut fyra fokuserade frågor till respondenterna innan de semistrukturerade intervjuerna genomfördes. Vid en fokuserad intervju ställs öppna frågor där respondenterna måste ta ställning till sina svar (Bell & Bryman, 2014).

De fyra fokuserade frågorna har författarna valt att benämna som *Huvudfrågor*. De huvudfrågor som har skickats ut inför de semistrukturerade intervjuerna baseras på varningsutlåtanden från revisorsnämnden. Författarna har valt att grunda de fyra huvudfrågorna på varningsutlåtanden då de bygger på situationer där revisorer på något sätt gjort en felaktig bedömning kring fortsatt drift. Författarna har läst 23 stycken varningsutlåtanden (bilaga 3) från Revisorsnämnden de senaste åren och identifierade varför Revisorsnämnden anmärkt på revisorns bedömning av fortsatt drift i varje enskilt fall. För att huvudfrågorna skulle spegla de vanligaste typerna av anmärkningar kategoriserades sedan varningsutlåtandena utifrån olika typer av problem. Efter det valdes fyra varningsutlåtanden som var och en representerade de mest frekvent förekommande problemområdena. Huvudfrågornas struktur är relativt öppna, även om de är baserade på specifika utlåtanden, för att uppmana till breda svar runt ämnena som varje

fråga tar upp. På så sätt vill författarna att de intervjuade ska leda diskussionen till områden som de finner särskilt problematiska eller viktiga.

### **2.4.3 Semistrukturerade intervjuer**

För att ytterligare kunna besvara uppsatsens frågeställning och syfte har författarna, utöver de fokuserade frågorna, konstruerat semistrukturerade frågor som är baserade på Agentteorin och Intressentteorin. Anledningen till att skicka ut de fokuserade frågorna i förväg var då författarna ville att respondenterna skulle erhålla en viss förberedande information inför de semistrukturerade intervjuerna. På så sätt har en djupare diskussion kring ämnet möjliggjorts.

De semistrukturerade frågorna har författarna formulerat, vilket tidigare nämnts, efter Agentteorin samt Intressentmodellen så att de på bästa sätt ska kunna besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Författarna anser att de fyra fokuserade frågorna har verkat som en bra grund inför fortsatta intervjuer som varit av en semistrukturerad karaktär. Tyngdpunkten i uppsatsens metodik kommer således att ligga i de semistrukturerade intervjuerna med de fokuserade frågorna som en förberedande grund.

### **2.4.4 Intervjuerna**

Vid genomförande av de semistrukturerade intervjuerna har författarna kombinerat personliga intervjuer tillsammans med telefonintervjuer. Alla intervjuer har varit mellan 30 och 40 minuter vardera. Valet av att genomföra telefonintervjuer har författarna helt och hållet behövt göra på grund av uppsatsens tidsram. Författarna har anpassat sig till respondenternas tidsschema vilket har lett till att fyra telefonintervjuer och tre personliga intervjuer har genomförts. De personliga intervjuerna har alla ägt rum på respondenternas kontor.

Fördelen med att genomföra telefonintervjuer jämfört med personliga intervjuer är att de tar mindre tid. (Bell & Bryman, 2014). Detta då författarna inte har behövt lägga tid på att ta sig till respondenternas kontor som ligger i Malmö med omnejd. Ytterligare en fördel med telefonintervjuer jämfört med personliga intervjuer är att respondenterna i

mindre utsträckning påverkas av de som intervjuar. Vid personliga intervjuer kan respondenterna påverkas av författarnas kön, ålder, etnicitet osv i en större utsträckning jämfört vid telefonintervjuer (Bell & Bryman, 2014).

Författarna har spelat in alla sju intervjuer som har genomförts. Här har författarna valt att följa Bell & Brymans (2014) rekommendationer kring inspelning vid intervju. När man gör en studie av en kvalitativ karaktär och där frågorna är semistrukturerade kan det vara svårt att komma ihåg all information om inspelning inte sker. För att inte missa eller förvränga respondenternas svar i någon av frågorna har författarna därför spelat in alla intervjuer. Genom ovanstående tillvägagångssätt har författarna kunnat medverka i intervjuerna på ett aktivt sätt då de inte behövt fokusera på att skriva ner respondenterna svar.

## **2.5 Urval**

För att kunna besvara uppsatsens frågeställning och syfte ansåg författarna att det var naturligt att intervju revisorer. Detta för att ingen har mer kunskap om revisorerens problem när de ska bedöma fortsatt drift än revisorererna själva. Urvalet som respondenterna består utav är sju stycken revisorer. Författarna har valt att bygga uppsatsen kring hur respondenterna skulle gå tillväga vid huvudfrågorna och sedan låtit dem besvara följdfrågor kring sitt beteende.

De utvalda respondenterna befinner sig alla i Malmö med omnejd. Den geografiska avgränsningen gjordes då det skulle bli enklare både för författarna och för intervjuobjekten att genomföra personliga intervjuer. Trots detta visade det sig vara omöjligt att endast genomföra personliga intervjuer och som tidigare nämnts genomfördes en del av intervjuerna istället över telefon.

Revisorernas åsikter och svar kring de intervjufrågor som uppsatsen bygger på har författarna valt att redovisa anonymt. Anledningen till detta är att författarna vill skapa en så öppen och ärlig diskussion med respondenterna som möjligt. Då intervjufrågorna dels har varit av en kunskapsmässig karaktär samt dels där respondenternas värderingar är

centrala, har författarna velat att respondenterna ska känna sig trygga med att de inte riskerar någonting genom att svara ärligt. Då svaren redovisas anonymt kan de inte på något vis komma att äventyra revisorernas rykte eller framtid. Därför tror författarna att responsen från intervjuerna är betydligt mer fyllig och relevanta om redovisningen av svaren sker anonymt. Dessutom har författarna inte på något vis velat att respondenternas individuella kompetens ska ifrågasättas. Valet att redovisa svaren och tankarna anonymt stämmer väl överens med Bell & Brymans (2014) rekommendationer rörande känslig information och respondenternas rykte i yrkeslivet. Författarna kommer att redovisa respondenterna med hjälp av koder.

Uppsatsens empiriska data bygger på intervjuer med sju revisorer vilka alla har varit verksamma under en längre tid i branschen. Nedan kommer en kort presentation av respektive respondent att presenteras. AH har arbetet som revisor i 20 år och varit godkänd revisor i 16 år. AH har under största delen av sin karriär varit verksam på en av de fyra större byråerna men arbetar nu, sedan några år tillbaka, på en mindre revisionsbyrå. LP har arbetat som revisor sedan han gick ut från Lunds universitet i början på 80-talet. LP var under en tioårsperiod Partner på en av de större revisionsbyråerna i Malmö. Nu arbetar LP på en mindre byrå öster om Malmö. LA började sin revisorskarriär på en mindre byrå som sedan blev uppköpt av en marknadsledande aktör. Där arbetade LA i närmare 30 år som auktoriserad revisor för att sedan starta en egen byrå där hon fortfarande är verksam. NG har sedan 30 år tillbaka arbetat på en av de större revisionsbyråerna i Malmö där han även är Partner. Dessförinnan arbetade NG på en mindre byrå. TJ började sin karriär inom revision för 25 år sedan. Han började då att arbeta på en av de större byråerna inom branschen men jobbar för tillfället på en egenstartad byrå nordöst om Malmö. LD jobbar som revisor i Malmö och började sin karriär på en medelstor byrå. Han har jobbat på egen hand sedan 1989, men sitter i samma lokaler som flera andra revisorer och redovisningskonsulter. Många av hans klienter har han haft i upp emot 25 år. HM arbetar som revisor på en av de större byråerna i Malmö, där har HM arbetat under hela sin karriär som sträcker sig på cirka 20 år.



## 2.6 Felkällor

Nedan presenteras de felkällor som författarna av uppsatsen reserverar sig för vid vidare analys kring uppsatsens frågeställning samt syfte.

Då uppsatsen bygger på en kvalitativ ansats har personliga- samt telefonintervjuer genomförts med sju stycken revisorer. Att antalet utvalda respondenter är få anser författarna vara en felkälla som kan påverka uppsatsens utfall. Vid ett större urval är det därmed möjligt att uppsatsen resultatet blivit annorlunda.

Några av de revisorer som författarna valt att intervjua är verksamma på samma revisionsbyrå. Även detta är en felkälla som författarna reserverar sig för i uppsatsens resultat. Det är möjligt att revisorerna i sin bedömning kring fortsatt drift kan bli påverkade av den rådande kulturen på revisionsbyrån. Då olika kulturer kan leda till olika processer hos revisorerna vid bedömning kring fortsatt drift är författarna medvetna om att ett större urval av revisionsbyråer är att föredra.

Ytterligare en felkälla som författarna reserverar sig för är valet av det geografiska området hos respondenterna. Som tidigare nämnt har valet gjorts på grund av uppsatsens tidsram och omfattning. Att det kan råda olika kulturer på revisionsbyråer kan även appliceras till geografiska områden. Hade författarna valt att genomföra undersökningen i till exempel Stockholmsområdet är det inte säkert att resultatet blivit detsamma. Författarna är därmed medvetna om att resultatet kunnat bli annorlunda vid en utökning av det geografiska området.

Av de respondenter som har intervjuats är majoriteten just nu anställda på mindre revisionsfirmor. Författarna finner här stöd i Citron och Tafflers (2001) forskning kring ämnet där de menade på att revisorns benägenhet till att ge en anmärkning kring fortsatt drift beror på storleken på byrån där denna arbetar. I sin forskning visade det sig att antalet anmärkningar givna av revisorer verksamma på mindre byråer var procentuellt högre än antalet anmärkningar gjorda av revisorer verksamma på större byråer. Då

majoriteten av respondenterna är verksamma på mindre revisionsbyråer är författarna av uppsatsen medvetna om att detta kan ha påverkat svaren intervjutillfällena.

Av de tillfrågade revisorerna har majoriteten varit manliga. Endast en av de sju respondenterna är kvinna. Författarna är medvetna om att fördelningen av kön på de tillfrågade revisorerna kan ha påverkat studies resultat.

På grund av uppsatsens tidsrams och omfattning har författarna valt att kombinera personliga intervjuer tillsammans med telefonintervjuer. Författarna är väl medvetna om att de olika tillvägagångssätten vid intervjutillfällena kan ha påverkat uppsatsens utfall. Då författarna har behövt anpassa sig efter respondenternas tidsschema har ovanstående lösning varit den att föredra. Författarna är medvetna om att personliga intervjuer kan vara att föredra vid kvalitativa undersökningar men på grund av tidsramen har författarna behövt kombinera tillvägagångssätten. Författarna reserverar sig därmed för ovanstående felkälla.

Författarna har endast valt att intervjua revisorer för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Hade fler perspektiv tagit i beaktande finns det en möjlig risk att utfallet blivit annorlunda. Detta då det saknas ytterligare perspektiv som skulle kunna bidra med insikt i problematiken.

### 3. Teoretisk referensram

---

*I nedanstående kapitel kommer den teori och modell som uppsatsen grundar sig på att redovisas. Författarna har valt att utgå från Agentteorin och Intressentmodellen då dessa ansågs vara mest lämpliga för att besvara uppsatsens frågeställning samt syfte. För att få ytterligare en insikt i hur problematiken kring fortsatt drift ter sig har författarna valt att utgå från tidigare forskning samt en del av de problem som revisorer kan stöta på vid en bedömning, nämligen dokumentationsskyldighet samt Typ I och II fel.*

---

#### 3.1 Agentteori

Agentteorin utgår ifrån förhållandet mellan en principal och en agent, där agenten är ett beslutsfattande ombud för den riskbärande huvudmannen, dvs principalen (Alvesson & Sveningsson, 2007). Enligt Eisenhardt (1989) ska teorin lösa både de agent- och riskproblem som uppkommer i och med ett kontrakt, skrivet eller oskrivet, mellan en agent och en principal.

Agentproblemet innebär två saker. Först och främst finns det en brist på målkongurens mellan de två parterna. De har olika självmaximerande prioriteringar och mål med kontraktet. Den andra delen av agentproblematiken är en konsekvens av bristen på målkongruens. Detta problem är att det är både svårt och kostsamt för principalen att övervaka agenten. Men det är ändå i olika stor grad nödvändigt eftersom principalen vill skydda sina intressen och det som sagt är brist på mål-kongruens mellan parterna. (Alvesson & Sveningsson, 2007) Riskproblemet baseras på antagandet att agenter är mindre riskbenägna än principaler. (Eisenhardt, 1989)

Revisorer fungerar enligt Öhman (2007) som ett kontrollorgan som används av principalen (ägarna) för att kontrollera agentens (företagslednings) arbete men det uppstår även ett agent-principal förhållande mellan revisorn och företaget eftersom revisorn anställs av företaget för att utföra en revision. Problemet som uppstår är då revisorn med förtroende och oberoende ska utföra en granskning av företaget på uppdrag av investerare

och andra intressenter (första agent-principal förhållandet) samtidigt som man har ett åtagande mot företagsledningen (andra agent-principal förhållandet). Öhman (2007) tar dessutom upp att revisorns relation till ägarna ofta är relativt opersonlig medan revisorn har en starkare förbindelse med företagsledningen vilket kan leda till att revisorn tar vara på företagsledningens intressen över ägarnas. Gavius (2007) tar också upp intressekonflikten som uppstår mellan de två agent-principal förhållandena som uppstår i och med en revision. Faktum att företaget betalar revisorn för dennes granskning av företaget kan påverka revisorns roll som en oberoende mellanhand mellan företaget och dess intressenter.

### **3.2 Intressentmodellen**

Författarna kommer att utgå från Intressentmodellen som en bakgrund. Revisorer upplever ofta svårigheter kring att skriva in problem vid fortsatt drift i revisionsberättelsen. Då en eventuell notering inte bara påverkar relationen mellan revisorn och företaget utan också mellan företagets och dess övriga intressenter. En notering kan enligt tidigare forskning leda till en påskyndad eventuell konkurs. (Gonzalo et al., 2009)

Begreppet intressenter som det nämns i dagens bemärkelse kom först på tal 1963 vid Stanford Research Institute. Det var då ett uttryck som hade som syfte att utmana idén om att företag endast hade aktieägarna att ta hänsyn till. Intressentteorin publicerades ursprungligen 1984 av professorn *R. Edward, Freeman* i boken ”*Strategic Management - A Stakeholder Approach*” och har sedan dess tolkats av flertalet professorer. Teorin har som syfte att klarlägga vem/vilka som har intresse i ett företag och vad dessa har för inflytande inom organisationen. (de Colle et al., 2010)

Relationen och kommunikationen mellan en organisation och dess intressenter är viktig för att gemensamt kunna skapa värde för organisationen. En bra relation mellan intressenterna och den egna organisationen leder till att det blir lättare att förstå de olika intressen som intressenterna har. Kommunikationen är betydande då en intressents intressen och krav förändras över tiden. Teorin förklarar inte hur relationen mellan

företaget och dess intressenter ska vara utan ska ses som en ram. Detta har lett till att flertalet professorer har valt att utveckla sin egen teori. (de Colle et al., 2010)

En intressent förklaras med att det är någon som kan påverka eller påverkas av en organisation. Intressenter delas upp i interna och externa där de interna är de som arbetar inom organisationen och de externa är de som på något sätt påverkas eller kan påverka organisationen. (de Colle et al., 2010) Frooman (1999) förklarar att man ska som företagare kunna svara på tre grundliga frågor om sina intressenter och dessa är, Vem är de? Vad vill de ha? Hur kommer de försöka att få det?

### **3.3 Typ I och typ II fel**

När en revisor beslutar om han eller hon i revisorsberättelsen ska nämna att företagets fortsatta drift är osäker finns det fyra olika scenarier. Det första är att revisorn anmärker och att företaget går i konkurs. Det andra är att revisorn inte anmärker och att företaget inte går i konkurs. Vid dessa två scenarier har revisorn med troligtvis agerat rätt då utfallen blivit så som revision förutspått. Vid de två andra scenarierna har revisorns anmärkning om fortsatta drift inte blivit rätt. Det första är enligt Carcello, Vanstraelen & Willenborg (2009) ett så kallat typ I-fel, vilket innebär att revisorn varnar om företagets fortsatta drift men företagets verksamhet löper ett år efter anmärkningen fortfarande vidare som vanligt. Ett typ II-fel är det motsatta, vilket innebär att revisorn inte anmärker om den fortsatta driften men där företagets finansiella situation gör att verksamheten inte kan fortgå (Carcello et al., 2009). När man pratar om typ I-och typ II-fel är det viktigt att ha i åtanke att trots att revisorns prognos var felaktig betyder inte det att det var fel av revisorn att anmärka. Företags konkurser är väldigt svårt att förutspå och någonting som snabbt kan ändras (Lennox, 1999). I sin forskning redogör Carcello et al. att konsekvensen av den nya bokföringslagen rörande fortsatt drift som infördes i Belgien i början av 2000-talet resulterade i ett stort ökat antal fortsatt drift-anmärkningar i revisorsberättelserna. Innan lagen infördes fanns det istället endast riktlinjer i frågan, vilka forskningen tydligt visar inte var lika effektiva som sin ersättare. (Carcello et al., 2009)

På samma spår var Book & Thakor (1993) inne på då de i sin forskning om egenintresse framför samhällets intresse kom fram till att det för samhällets utveckling är bättre och mer effektivt att göra om en standard/riktlinje till en lag. Detta för att människan i regel agerar i egenintresse och om det då inte finns måsten för hur man ska agera kommer det inte att gynna de inblandade intressenterna (Book & Thakor, 1993). Likande resultat redovisas i Ashbaugh & Gassen (2008) forskning om hur den tyska redovisningen förändrats efter att den reformerades och lagar bildades från gamla riktlinjer. De visar i enighet med Carcello et al. (2009) och Book & Thakor (1993) forskning att redovisningens innehåll har förbättrats sedan de regelmässiga förändringarna genomfördes. (Ashbaugh & Gassen, 2008)

### **3.4 Dokumentationskyldighet**

Enligt RS 570 p.6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna avgöra om det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Dokumentationen ska innehålla både stöd för revisionsberättelsens uttalanden och bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Den ska dessutom vara väsentlig och i efterhand kunna påvisa revisorns opartiskhet och självständighet (24 § revisorslagen (2001:883)). Av dokumentationen ska man bl.a. kunna svara på frågor som; hur granskningen planerats, vilken typ av granskning som genomförts, när granskningen utförts samt vilka iakttagelser och slutsatser som har dragits. Att inte fullgöra dokumentationskyldigheten på rätt sätt bedöms som allvarligt eftersom det försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand (RN, Dnr 2015-732).

### **3.5 Tidigare forskning**

Gonzalo et al. (2009) och Chen och Tsay (2015) diskuterar i sin forskning om långsiktiga relationer påverkar relationen mellan revisor och företaget vilket leder till att revisorns oberoende kan ifrågasättas. Chen och Tsay (2015) diskuterar hur företag kan byta revisor om de inte är nöjda med revisorns arbete, även om revisorn gjort en välmotiverad bedömning. Gonzalo tar även upp hur en anmärkning kan leda till en självuppfyllande

profetia. Han menar att en anmärkning i revisionsberättelsen kan leda till ett företags konkurs trots att företaget utan anmärkningen skulle överlevt.

Citron och Tafflers (2001) resultat visar dock att självuppfyllande profetior inte är ett stort problem för revisorer då det är hur finansiellt stressade företagen är som avgör deras öde.

Carcello et al (2009) belyser i sin forskning att det visat sig att om riktlinjer görs om till lagar resulterar det i att revisionens kvalitet och trovärdighet höjs. Detta för att en lag på ett annat sätt tvingar revisorerna att genomföra den lagförda bedömningen till skillnad från en riktlinje, där revisorerna bara guidas.

Svanberg & Öhmans (2014) har i sin forskning kommit fram till att 21.5% av de finansiellt stressade företagen som får en notering om problem fortsatt drift går i konkurs inom två år medan de finansiellt stressade företagen som utgår en notering är det endast 4.3% som går i konkurs inom två år.

Lennox är i sin forskning från (1999) inne på att revisorer behöver ta hänsyn till makroekonomisk information och trender i sin fortsatt drift-bedömning för att kunna höja dess tillförlitlighet.

Katowitz och Radins (2013) menar i sin artikel att det inte borde vara revisorns ansvar att genomföra bedömningen av fortsatt drift då de inte besitter den kompetens som krävs, de menar istället att det borde vara läsarens ansvar att genomföra bedömningen

## 4. Institutionalialia

---

*Kapitlet institutionalialia har som mål att skapa insikt i, för uppsatsen, relevanta principer och standarder inom redovisning och revision. Kapitlet tar även upp praxis från revisorsnämnden.*

---

### 4.1 Fortsatt drift - RS 570

*“Antagandet om fortsatt drift innebär att ett företag anses fortsätta sin verksamhet under överskådlig framtid” (RS 570, p.2).*

Redovisningsprincipen om fortsatt drift återfinns i Årsredovisningslagen (1995:1554) 2kap 4§ och Revisions standarden 570 (RS 570) har tillämpats i Sverige sedan 2004. (Sundgren & Svanström, 2014). Standarden har som uppgift att vara till stöd för revisorer i deras bedömning kring företagets förmåga till fortsatt drift. RS 570 delas upp i punkter som revisorerna bör undersöka vid sin bedömning av företagets fortsatta drift. Revisorn har som uppgift att ta fram tillräckliga revisionsbevis för antagandet om fortsatt drift i de finansiella rapporterna (RS 570 p6).

I standardens sjunde punkt förklaras revisorns svårigheter att förutspå framtida händelser. En notering om problem vid fortsatt drift kan på grund av dessa svårigheter inte ses som en garanti för att företag inte utan betydande tvivel kan fortsätta sin drift.

I enlighet med RS 570 finns det fyra stycken olika utlåtanden som en revisor kan göra beroende på situation. Dessa fyra är uttalande är; avvikande mening, upplysning av särskild betydelse, avstå från uttalande & uttalande med reservation.

Uttalande med avvikande mening förklaras med att företagsledning har gjort ett uttalande om att företaget inte kommer att få problem med fortsatt drift men där revisorn anser att detta uttalande är felaktigt. (RS 570 p21)

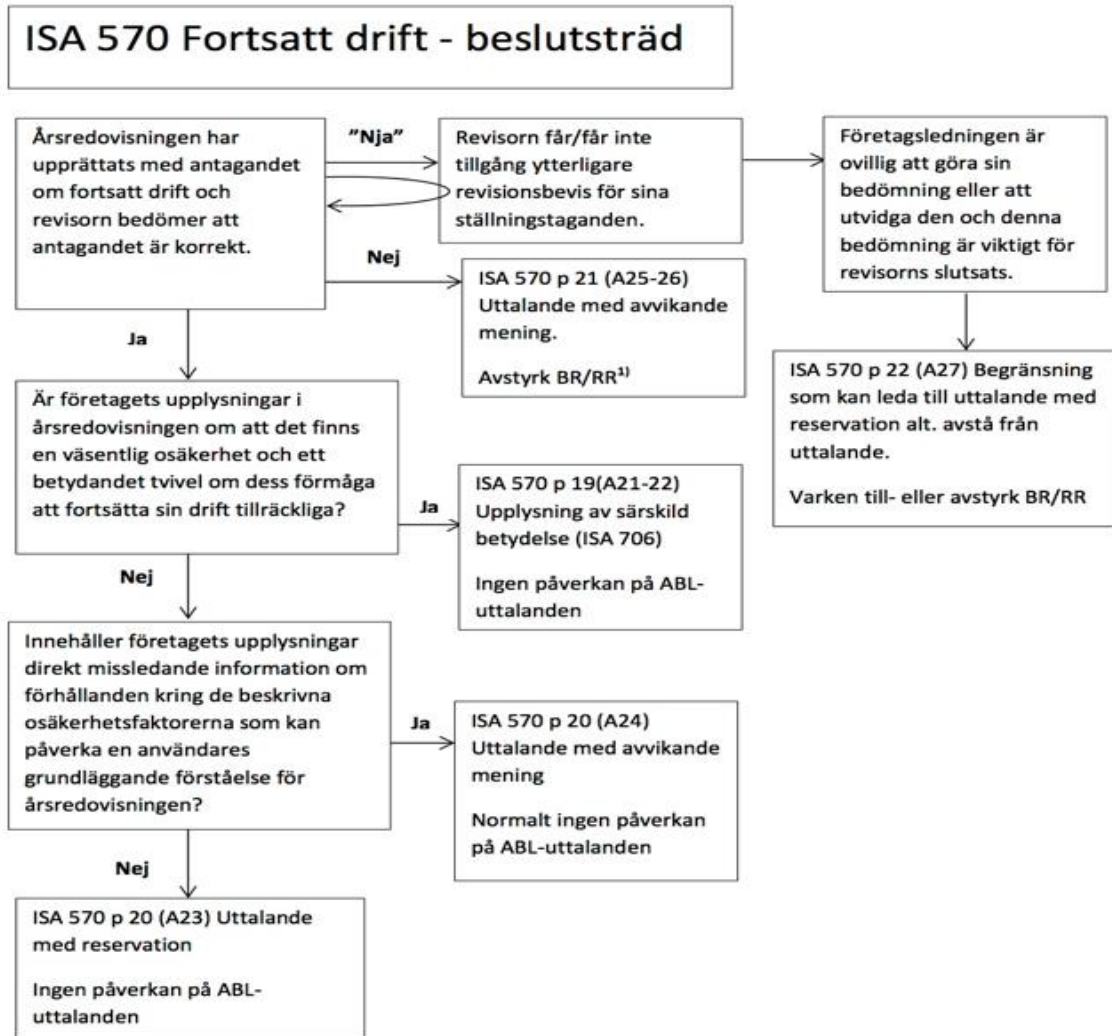


Vid upplysning av särskild betydelse anger revisorn att det finns osäkerhetsfaktorer som kan leda till betydande tvivel för företags fortsatta drift. (RS 570 p19)

När ett uttalande med reservation ingår i revisionsberättelsen har revisorn mottagit information som kan leda till att företaget får problem vid fortsatt drift, men där informationen inte anses vara tillräcklig för att det ska göras en notering om avvikande mening. (RS 570 p20)

När en revisor avstår från uttalande kan detta bero på att företagsledningen inte har lämnat ifrån sig tillräckligt med information eller att företagsledningen inte är villiga att lämna ifrån sig mer information. Revisorn har alltså inte tillräckligt med information för att kunna utföra sin bedömning om fortsatt drift. (RS 570 p22)

Noteringarna om fortsatt drift förklaras vidare med ett beslutsträd nedan.



<sup>1)</sup>Det kan förekomma situationer då balans- och resultaträkningarna inte påverkas av antagandet om att förutsättningarna om fortsatt drift inte föreligger. I sådana fall kan normalt räkningarna tillstyrkas.

Figur 1. Bilden ovan är på det beslutsträd som revisorer kan använda som hjälpmedel vid bedömningen kring fortsatt drift (FAR, 2014).

## 4.2 God Revisorssed

När revisorer praktiserar revisionsverksamhet ska de göra detta utifrån god revisorssed (§19 RL). Genom att revisorer utgör sin revisionsverksamhet i linje med god revisionsed agerar de självständigt samt oberoende gentemot sin uppdragsgivare. Det är även viktigt att planeringen av revisionsverksamheten sker på ett sätt som kommer bibehålla revisorns objektivitet gentemot uppdragsgivare. (Revisionslag (1999:1079), §21). Enligt Revisorslagen ska revisorer inför varje nytt uppdrag göra en utvärdering av sitt oberoende gentemot uppdragsgivaren, denna utvärdering görs via den så kallade *Analysmodellen*. (§21 RL). Analysmodellen kommer författarna att presentera mer djupgående under punkt 2.4.

Revisorerna ska i enlighet med god revisorssed varje år sammanfatta deras granskning inom företaget i en så kallad revisionsberättelse. I denna berättelse återfinns bland annat hur revisionen har genomförts samt eventuella anmärkningar. Det är även i revisionsberättelsen som anmärkningarna kring fortsatt drift återfinns. (Förening, u.å.)

## 4.3 Analysmodellen

*”En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden” (20§ RL).*

För att pröva revisorers självständighet samt partiskhet ska revisorer inför varje nytt uppdrag, eller vid befintliga uppdrag där tvivel kring revisorns oberoende ifrågasätts, göra en utvärdering av uppdraget med hjälp av analysmodellen, vilken även beskrivs i 21 § RL. (FAR, u.å.).

Vid appliceringen av Analysmodellen sägs revisorn genomföra tre steg. Det första steget är att undersöka om det råder några omständigheter som kan påverka revisorns oberoende gentemot uppdragsgivaren. I Steg två ifrågasätter man om revisorn vill och kan agera opartiskt under revisionen gentemot uppdragsgivaren. Steg tre är av en mer administrativ karaktär och innebär att revisorn ska dokumentera sina val och ställningstaganden i det specifika fallet. Denna dokumentation kan Revisorsnämnden sedan använda som

underlag vid en eventuell prövning kring tvivel av revisorns oberoende. Analysmodellen ska med andra ord fungera som ett slags hjälpmedel för revisorer vid bedömningen kring deras oberoende.

De förtroendskadliga faktorer som en revisor bör granska i analysmodellen och som kan hota oberoendet är om det hos revisorn råder ett;

*Egenintresse-hot.* Med ett egenintresse-hot menas om det hos revisorn föreligger ett intresse, antingen direkt eller indirekt, i uppdragsgivarens verksamhet.

*Självgransknings-hot.* Självgransknings-hot uppstår då en revisor har utfört konsultation och/eller rådgivning angående en angelägenhet som antingen är ekonomisk eller juridisk och som inte utgör revisionsverksamhet inom uppdragsgivarens verksamhet.

*Partsställnings-hot.* Partsställnings-hot kan föreligga då revisorn under rättsliga och/eller ekonomiska sammanträden har medverkat som stöd eller agerat emot uppdragsgivaren.

*Vänskaps-hot.* Vänskaps-hot föreligger om det finns en nära relation mellan uppdragsgivaren och revisorn.

*Skrämsel-hot.* Skrämsel-hot föreligger då en revisor under sitt uppdrag tillsammans med uppdragsgivaren kan utsättas för hot eller obehag.

*Generalklausul.* Täcker in ytterligare förhållanden mellan revisorn och uppdragsgivaren som kan påverka revisorns ställningstagande och oberoende.

Om en revisor finner att det råder osäkerhet kring dennes oberoende efter ovanstående förtroendeanalys bör och ska denne avstå uppdraget. Om en revisor efter en genomförd analys väljer att fortsätta att arbeta tillsammans med uppdragsgivaren ska revisorn alltid vara beredd på att kunna redovisa sina ställningstaganden till Revisorsnämnden om frågor rörande revisorns oberoende. (FAR, u.å.)

#### **4.4 Revisorsnämndens varningsutlåtanden**

Med stöd av 32 § RL kan RN, beroende på omständigheterna, meddela upphävning av revisorns godkännande/auktorisering, en varning eller en erinran. Under de senaste åren har antalet anmärkningar från revisorsnämnden angående fortsatt drift ökat drastiskt (Sundgren & Svanström, 2014). I en granskning av de fall där revisorn har fått någon

slags anmärkning (se bilaga 3) relaterat till fortsatt drift kan vissa trender utläsas. Gemensamt för de granskade fallen som granskats är att revisorn inte har ifrågasatt företagets fortsatta drift i revisionsberättelsen. RN har genom praxis klargjort att om bolag är beroende av ett annat bolag eller person för sin framtida finansiering, t.ex. en ägare, långivare eller fordringsägare så ska inte bolagets revisor acceptera enbart ett antagande eller ett muntligt löfte om att företaget i framtiden kommer att erhålla den nödvändiga finansieringen. I 10 av 22 granskade fall från de senaste åren har RN anmärkt att dokumentationen brister eftersom ”ett konkret stöd” eller ”en skriftlig utfästelse” saknas och därför anses revisorns bedömning att finansieringen är säkrad vara felaktig. Revisorernas dokumentation brast också på andra sätt, t.ex. i disciplinärendet Dnr 2011-103 där det i dokumentationen inte alls framgick om fortsatt drift hade analyserats eller i Dnr 2009-660 där revisorn baserade sitt beslut att inte anmärka på den fortsatta driften på samtal med ägarna om framtida planer men dessa som han kallade det “speciella förhållanden” hade inte på något sätt verifierats. I fem fall av 23 ansåg RN att utifrån de förhållanden som var dokumenterade så borde revisorerna ifrågasatt företagets antaganden om fortsatt drift.

## 5. Empiri

---

*Kapitlet Empiri består av data som författarna har samlat in genom semistrukturerade intervjuer, vilka består av huvudfrågor och intervjufrågor. Huvudfrågorna har sin utgångspunkt i varningsutlåtande från RN medan intervjufrågorna har sin utgångspunkt i Intressentmodellen och Agentteorin. Redovisningen av frågorna sker i löpande form där varje respondents svar kommer att presenteras individuellt, detta då författarna vill tydliggöra varje enskild respondents svar. Författarna kommer att presentera respondenterna med hjälp av koder för att behålla en viss anonymitet hos respondenterna, vilket förhoppningsvis leder till mer sanningsenliga svar.*

---

### 5.1 Huvudfråga ett

*Tillhörande följdfrågor är av intresse för författarna då de behandlar revisorns förhållande gentemot uppdragsgivaren, ett ämne som författarna är intresserade av att analysera utifrån agentteorin. Tidigare forskning som uppsatsen bygger på behandlar problematiken som kan uppstå vid långvariga relationer mellan uppdragsgivare och revisorer. Författarna tycker därmed att det är av intresse att fördjupa sig ytterligare i problematiken kring parternas förhållande och se hur/om det påverkas av långvariga relationer. Läsaren kan finna huvudfrågan samt de resterade följdfrågorna i Bilaga ett respektive två.*

#### **Huvudfråga:**

Företag X har under de senaste två åren haft ett negativt resultat då de för två år sen förlorade sin största kund. Tillgångarna börjar sina och företaget skulle inte klara av ett år till av negativt resultat. Företaget är nu långt gångna i samtal med en möjlig kund i samma kaliber där ett samarbete hade kunnat vända företagens negativa trend.

### **Följdfrågor:**

1. Gör du en lika kritisk bedömning till en uppdragsgivare som du har en långvarig relation med som vid en uppdragsgivare där du ska genomföra första revisionen?
2. Påverkar din relation med företagsledningen din bedömning kring fortsatt drift?
3. Har du någon gång upplevt att företagsledningen vill styra ditt beslut vid bedömningen kring fortsatt drift?

#### **5.1.1 AH**

Vid en första anblick på huvudfråga ett svarar AH att han alltid undersöker om ett företag kan överleva minst 12 månader efter revisionens tidpunkt men medger att detta inte alltid är enkelt. När AH genomför revision belyser han att bedömningen påverkas av den relation som han har gentemot uppdragsgivaren. Efter att ha diskuterat huvudfrågan medger AH att han först och främst skulle titta i förvaltningsberättelsen för att se hur företag X har uttalat sig. Har företaget meddelat i sin förvaltningsberättelse att ett samarbete med en ny potentiell kund snart lär träda i kraft kommer AHs bedömning att påverkas av relationen gentemot uppdragsgivaren. Om uppdragsgivaren är en kund som AH har arbetat med under en längre period och där samarbetet har fungerat bra samt där det råder tillit mellan parterna, skulle AH med största sannolikhet inte ange en upplysning/anmärkning i revisionsberättelsen angående företagets fortsatta drift. Han medger att en stor del i bedömningen påverkas av hur tidigare samarbeten har fungerat. Är det är en tveksam situation där eventuellt en anmärkning bör göras får AH göra en bedömning av uppdragsgivaren. Är det en uppdragsgivare som alltid är ärlig så undviker AH att göra någon notering i revisionsberättelsen angående problem med fortsatt drift.

På följdfrågan som behandlar huruvida långvariga relationer gentemot uppdragsgivaren påverkar AHs bedömning svarar han att en grundligare kontroll ofta genomförs på nya uppdragsgivare jämfört med äldre. Detta menar AH att man måste göra då man inte känner nya uppdragsgivare lika bra samt att tillit är något som byggs upp med tiden. AH är dock noga med att påpeka att den slutliga kvalitén av hans bedömning inte påverkas av karaktären på relationen med uppdragsgivaren.

Då författarna vill gå mer in på djupet kring relationen mellan parterna och deras påverkan ställer författarna därmed följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan på AHs bedömning. Då medger AH att relationen gentemot företagsledningen kan ha ett visst inflytande i praktiken då han ska göra bedömningen angående fortsatt drift. AH belyste dock att han alltid försöker att agera opartisk mot sina uppdragsgivare oavsett längden på deras relation, något som han erkände var svårt i praktiken. AH anser det vara svårt att förhålla sig helt oberoende som revisor åt uppdragsgivare som han arbetat med under en längre period.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar AH att han aldrig varit med i om en sådan situation.

### **5.1.2 LP**

LP medger att bedömningen kring fortsatt drift till stor del beror på vad företaget själv har redovisat i sin förvaltningsberättelse. LP medger även att hans bedömning påverkas av vilken personkännedom han har gentemot uppdragsgivaren. Om företaget, som i ovanstående huvudfråga, själva meddelar att de kommit i kontakt med en ny potentiell kund som ska ersätta den som företaget förlorade för två år sedan, kommer LP ta hänsyn till informationen i sin revisionsberättelse.

LP är tydlig med att personkännedom är viktig i hans granskning kring ett företags förmåga till fortsatt drift. Om företag X hade varit en uppdragsgivare som LP arbetat med under en längre period och som han kan lita på, skulle ingen notering angående fortsatt drift ges i hans revisionsberättelse på huvudfråga ett. Skulle företag X däremot vara en relativt ny kund alternativt en kund där samarbetet inte fungerat fläckfritt skulle LP med största sannolikhet ange en notering i revisionsberättelsen angående eventuella problem vid fortsatt drift för företaget. LP nämner också att man inte kan skriva in en notering om problem vid fortsatt drift i revisionsberättelsen för att rädda sig själv som revisor. LP menar att om det skrivs in en notering kan det att leda till en påskyndad konkurs och att man som revisor inte vill vara den som får bägaren att rinna över. LP förtydligar också att i de fall där han funderar på att göra en notering låter han alltid en annan revisors titta på



det specifika fallet och tar in deras bedömning i sin egen. I detta fall skulle LP inte skrivit någon notering om fortsatt drift om han vet att det är en kund som han kan lita på. Han låter helt enkelt läsaren göra en egen bedömning.

På följdfrågan som behandlar huruvida långvariga relationer gentemot uppdragsgivaren påverkar LPs bedömning svarar han att det beror på. Vid långvariga relationer där LP har en god kännedom gentemot uppdragsgivaren påverkas hans bedömning då han blir mer godtrogen, precis som hans resonemang på huvudfråga ett. Har LP däremot en långvarig relation med en uppdragsgivare där samarbetet inte förhållit sig helt fläckfritt kan genomförs en mer kritisk granskning av företaget.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift medger LP att en närmare relation med företagsledningen kan påverka hans bedömning till det sämre. Det kan vara svårare att skriva in att de får problem vid fortsatt drift om du känner de ledande inom företaget sedan en lång tid tillbaka. LP säger att man inte vill vara den som förstör, och medger att det ibland kan bli en tuff situation.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar LP att ett företag aldrig har försökt påverka honom i hans bedömning.

### **5.1.3 LA**

LAs första respons på huvudfråga ett är att hon skulle undersöka den nya potentiella kunden ytterligare samt begära att få se underlag på de samtal som förts mellan företag X och den eventuellt nya kunden. Genom att få tillgång till material gällande den nya kunden kan LA skapa sig en egen bild över situationen. LA medger att den rådande situationen som utspelar sig i huvudfråga ett påverkas hennes bedömning kring fortsatt drift beroende på vilken kännedom hon har om kunden. Hon har under sina år som revisor lärt sig att personkännedom är väldigt viktigt och att vissa kunder är sådana som gillar att ta risker och är överoptimistiska medan det finns de som är allt för försiktiga. I

huvudfråga ett skulle LA vägt in den kännedomen som hon har angående kunden för att sedan avgöra om en notering i revisionsberättelsen är aktuell eller inte. Om företag X skulle vara en relativt ny uppdragsgivare gentemot LA alternativt att det skulle vara en uppdragsgivare som LA är medveten om gillar att ta risker skulle hon begära in mer dokumentation. Skulle det visa sig att dokumentationen inte är tillräcklig skulle LA nöjt sig med att skriva in en upplysning av särskild betydelse i sin revisionsberättelse.

På följdfrågan som behandlar huruvida långvariga relationer gentemot uppdragsgivaren påverkar LAs bedömning svarar hon att personkännedom ligger till grund för hennes bedömning, oavsett längden på relationen gentemot uppdragsgivaren. Ofta består långvariga relationer av samarbeten som fungerar bra mellan parterna, vilket även återspeglar sig i personkännedomen gentemot uppdragsgivaren. LA medger att vid samarbeten där det råder god personkännedom minskar hennes krav på uppdragsgivaren när det kommer till presentation av underlag och dokumentation. LAs medger således att hennes bedömning blir mindre kritisk vid långvariga relationer där det råder god personkännedom.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift medger LA att relationen med uppdragsgivaren kan påverka hur bedömningen av fortsatt drift genomförs och säger att vid en nära relation kan det bli svårare att göra en notering om fortsatt drift.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar LA att hon aldrig varit med om att en kund försökt påverka hennes beslut kring en notering.

#### **5.1.4 NG**

NGs första intryck av frågorna är att de är av öppen karaktär. Han belyser att utgångspunkten i hans svar är från perspektivet som revisor. Hade NG svarat utifrån perspektivet som konsult skulle svaren möjligtvis varit annorlunda. Detta då man som

konsult ska agera som en hjälpande hand åt företaget och belysa de åtgärder som företaget måste göra för att undvika problem kring fortsatt drift.

På huvudfråga ett påpekar NG att man måste titta på det egna kapitalet och göra en bedömning huruvida detta räcker för att företaget ska överleva tolv månader framåt. Skulle NG anse att det egna kapitalet för företag X inte är tillräckligt för företagets fortlevnad tolv månader framåt hade han angivit en anmärkning i revisionsberättelsen. I anmärkningen hade NG påpekat att företag X är beroende av en kraftig förändring av den löpande verksamheten eller att bolaget kommer att behöva kapitaltillskott under året.

Om företag X inte lyckas ingå i avtal med den nya kunden medger NG att det tyder på att företaget lär gå med ytterligare förlust. Då får man återigen analysera företagets egna kapital och utifrån den analysen avgöra huruvida företag X klarar en sådan förlust. Om NG anser att företag X inte har tillräckligt med eget kapital kommer en anmärkning i revisionsberättelsen att ges. Om företag X däremot kan påvisa omfattande förändringar (dvs att säga upp personal, minska på kostnaderna etc.) så att de kan klara sig är det inte säkert att en anmärkning kring fortsatt drift är nödvändigt. Skulle företag X påvisa liknande förändringar och där allt pekar på att de kommer att klara sig kan NG undgå att ge en anmärkning.

Vid frågan huruvida långvariga relationer med en och samma uppdragsgivare kan påverka bedömningen angående fortsatt drift svarar NG nej. Hans bedömning som revisor är lika kritisk oavsett relationen med uppdragsgivaren. NG påpekar också att hans bedömning kring fortsatt drift utgår från en checklista och att dokumentationen är viktig. Det som NG fokuserar på vid sin bedömning kring fortsatt drift är huruvida företaget kommer att klara sig tolv månader framåt eller ej.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift svarar NG återigen nej. Vid hans bedömning kring ett företags förmåga till fortsatt drift förhåller han

sig lika kritisk oavsett hur nära respektive hur långvarig relation han har gentemot uppdragsgivaren.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar NG nej.

### **5.1.5 TJ**

TJs första reaktion på huvudfråga ett är att den rådande situationen är känslig. Han påpekar även att liknande situationer inte är ovanliga då företag är beroende av en eller två stora kunder. Då tillgångarna börjar att sina och företag X inte klarar av ytterligare ett år med liknande resultat vill TJ undersöka den negativa trenden och se om den eventuellt skall fortsätta samt vad den består utav.

Att företag X har ingått samtal med en ny potentiell kund ser inte TJ som en säkerhet för att få företaget på banan igen, då endast en diskussion om ett samarbete inte behöver leda till ett avtal i framtiden. TJ nämner även att en synpunkt att ta i åtanke är huruvida samtalen med den nya kunden parerar med årsrevisionen eller ej. Har de endast ingått i samtal runt årsrevisionen räcker inte detta som bevis för att undgå en anmärkning i revisionsberättelsen. Enligt TJ krävs det att diskussionen mellan parterna ska ha kommit längre i processen, förslagsvis att en order från den nya kunden har blivit beställd. Det TJ vill få fram är att tydliga bevis kring ett potentiellt samarbete mellan parterna krävs för att han ska undgå att lämna en anmärkning i revisionsberättelsen. Att TJ träffar den potentiellt nya kunden hade varit ett alternativ för att erhålla revisionsbevis om att ett eventuellt samarbete kommer att ingås. Utöver den nya kunden påpekar TJ att det är viktigt att titta på resterande omständigheter som kan tänkas påverka företag Xs fortsatta drift. Finns det något annat som företag X kan göra för att klara den fortsatta driften?

På följdfrågan som behandlar huruvida långvariga relationer gentemot uppdragsgivaren påverkar TJ att hans bedömning påverkas av hur relationen gentemot uppdragsgivaren ser ut. Att man ska förhålla sig lika kritisk till nya respektive äldre uppdragsgivare säger TJ är självklart, men erkänner även att det är svårt. Vid långvariga relationer med en och

samma uppdragsgivare där samarbetet har varit välfungerande skapas en högre benägenhet hos TJ att lita på uppdragsgivaren. Med det sagt hade TJ förmodligen litat på uppdragsgivaren/företag X om denne sa att den eventuellt skulle ingå i ett samarbete med en ny kund. Hade det däremot varit en ny uppdragsgivare som TJ arbetat med skulle han vara mer benägen om att få se underlag direkt. Har man arbetat med en kund under en längre period är man mer benägen att agera vänligt mot uppdragsgivaren. Enligt TJ handlar det helt enkelt om personkännedom och hur tidigare samarbeten har fungerat.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift medger TJ att han inte riktigt vet. Vid frågor från företagsledningens sida försöker han alltid förklara de olika regelverk som måste efterföljas. Då styrelsen ofta är välmedvetna om vad är för typ av granskningar som TJ ska genomföra är det ofta frågor kring hur mycket det är som behöver nämnas i förvaltningsberättelsen respektive revisionsberättelsen som dyker upp.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar TJ att han aldrig har upplevt att företagsledningen vill styra hans beslut om vilka utlåtanden som han ska respektive inte ska göra i sin revisionsberättelse. TJ tycker att företagsledningen ofta är väl medvetna om det råder tvivel angående fortsatt drift, vilket gör att de inte blir förvånade om ett uttalande från TJs håll kommer. Det går inte att övertala TJ till att inte skriva en anmärkning i revisionsberättelsen, endast om företagsledningen kan bevisa att anmärkningen inte är befogad.

### **5.1.6 LD**

LD börjar med att påpeka att det är viktigt att granska försiktigt och inte göra en för hård bedömning. I det första fallet skulle han inte agera (dvs. göra en anmärkning), detta eftersom företaget var långt gångna i samtal med en ny kund. Det skulle dock vara en annan fråga om mer än halva av det egna kapitalet var förbrukat, då måste man som revisor agera. LD säger att det viktigaste är att kommunicera med företaget och hålla en god dialog. I den här situationen skulle han i nästa års revision hålla extra koll på företag

X då den rådande situationen förmodligen kommer att påverka även nästa års granskning av företaget.

Vid frågan huruvida långvariga relationer med en och samma uppdragsgivare kan påverka bedömningen angående fortsatt drift svarar LD att han genomför en lika kritisk bedömning oberoende av längden på relationen med uppdragsgivaren. LD medger dock att granskningen med en ny kund, där det inte finns någon historik, måste genomföras mer noggrant. Eftersom LD har haft många av sina uppdragsgivare under flertalet år är det oundvikligt att inte ha någon form av vänskaplig relation. LD poängterar att om den vänskapliga relationen gentemot uppdragsgivaren skulle utgöra ett problem för den yrkesmässiga relationen så skulle han avbryta sin yrkesmässiga relation. Detta är dock något som han aldrig har behövt göra. Han säger att det är lätt att skilja på en personlig och en yrkesmässig relation och att hans kunder aldrig har förväntat sig att han ska kompromissa sina yrkesmässiga åsikter på grund av deras relation i övrigt. Oavsett hur lång relation han har med en kund har han aldrig känt sig pressad att inte lämna en anmärkning om fortsatt drift.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift svarar LD att han inte anser att hans relation med företagsledningen påverkar bedömningen. Han säger att han är öppen och ärlig med vad han tycker och hans största nytta för företagen är att han är ett bollplank som belyser frågor som företagen måste ta upp.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar LD att han aldrig varit med om att en kund försökt påverka hans beslut angående en eventuell notering.

### **5.1.7 HM**

Enligt HM är företags Xs situation i huvudfrågan en väsentlig händelse och denna ska reflekteras i företagets förvaltningsberättelse. HM anser att den rådande situationen för

företaget ser kritiskt ut och det ser ut att finnas en risk med den fortsatta driften. Har företaget inte tagit upp förhållandena i förvaltningsberättelsen måste revisorns upplysa om förhållandena. Om företag X inte skulle nämnt något om den rådande situationen skulle HM uppmana företaget att skriva om förhållandena samt de åtgärder som de planerar att vidta. Sedan måste man som revisor avgöra om det finns tillräckliga bevis för deras påståenden och om man håller med eller inte om företagets påståenden.

På följdfrågan kring hur långvariga relationer påverkar bedömningen kring fortsatt drift svarar HM spontant att han gör en lika kritisk bedömning oavsett relationen med uppdragsgivaren. HM medger dock senare i intervjun att långvariga relationer där han känner uppdragsgivaren väl och litar på denna påverkar hans bedömning. Anledningen till detta menar HM är då man är insatt i uppdragsgivarens historik, om de är optimister eller realister. Enligt HM har han ofta mer tillit till någon som han har känt länge jämfört med en ny uppdragsgivare och det påverkar värderingen. Man kanske är mer skeptisk mot en ny uppdragsgivare och ifrågasätter mer än någon man litar på sedan länge.

På följdfrågan som behandlar huruvida relationen gentemot företagsledningen har någon påverkan vid bedömningen angående ett företags förmåga till fortsatt drift svarar HM det inte är kul för företag att få en anmärkning. HM förklarar att företag där en anmärkning är befogad redan upplever problem med den fortsatta driften, genom att företaget sedan får en anmärkning dras blickar mot företaget som då kan erhålla ytterligare problem vilket kan leda till en ännu sämre situation. Vid en långvarig relation till företagsledningen kan därmed en bedömning kring fortsatt drift bli svår.

På den tredje följdfrågan där författarna undrar om respondenten någon gång upplevt att företagsledningen vill styra beslutet vid bedömningen kring fortsatt drift svarar HM att han aldrig varit med om att de varit oeniga och att det blivit stora problem mellan honom eller företaget.

### 5.1.8 Sammanfattning

Alla respondenterna har olika tillvägagångssätt när de ska angripa den problematik som återfinns i huvudfråga ett. Majoriteten av de revisorer som författarna intervjuade erkänner att tidigare relationer med uppdragsgivaren påverkar processen vid bedömningen av fortsatt drift. LP, LA, HM, TJ, LD och AH påpekade alla att personkännedom med uppdragsgivaren påverkar de beslut man tar som revisor.

Trots att man som revisor ska förhålla sig opartisk medger respondenterna att detta kan vara svårt vid en långvarig relation med företagsledningen. Majoriteten av respondenterna erkänner att långvariga relationer gentemot uppdragsgivaren påverkar graden av hur kritiska de är vid en bedömning kring fortsatt drift. Ingen av respondenterna har dock varit med om att företagsledningen vill styra deras beslut.

## 5.2 Huvudfråga två

*Nedanstående följdfrågor hjälper författarna att reda ut och förstå hur ett företags intressenter, både till antalet och vilka de är, påverkar revisorns fortsatt drift-bedömning. Dessutom behandlar frågorna vad revisorerna anser om de två olika felbedömningarna som kan uppstå. Läsaren kan finna huvudfrågan samt de resterande följdfrågorna i Bilaga ett respektive två.*

### Huvudfråga:

Företaget Y har under flera år haft negativa resultat men har räddats av att ägarna löpande har tillskjutit kapital till verksamheten.

### Följdfråga:

1. Finns det några intressenter som kan ha en avgörande roll i din bedömning?
2. Vilket av följande två scenarion vill du helst inte ska inträffa?
  - a. Att du skriver en notering om företagets fortsatta drift men företaget går inte i konkurs
  - b. Att du inte skriver en notering om företagets fortsatt drift men företaget går i konkurs



### **5.2.1 AH**

AHs första respons på den andra huvudfrågan är att han skulle talat med ägarna för att se vad det egentligen finns för mening med att driva ett företag som inte klarar sig på egen hand. Samtidigt säger han dock att det kan finnas flera olika anledningar till att ha ett företag med negativt resultat som regelbundet räddas upp av ägarna.

Om det inte finns någon notering i förvaltningsberättelsen om att företaget endast kan klara sig för att ägarna skjuter till kapital skulle AH gjort en upplysning om detta i sin revisionsberättelse. Detta för att sedan låta läsaren av rapporten själv bedöma huruvida företaget kommer få problem med sin fortsatta drift eller inte. Angående företagets intressenter säger AH att lite hänsyn kan tas beroende på hur situationen ser ut mellan företaget och dess intressenter. Exempelvis kan extra hänsyn tas till banker ifall de står för en stor del av företagets finansiering. Detsamma gäller för skatteverket om företaget har skatteskulder.

AHs svar på den andra följdfrågan är att om han var tvungen att välja ett typ av fel skulle han välja det andra, det vill säga att han inte gör en notering men att företaget går i konkurs. Anledningen till det valet beskriver han med att det är så många olika aspekter som påverkar om ett företag går i konkurs eller ej, vilket innebär att hans bedömning vid den tidpunkten som den gjordes kan ha varit helt korrekt men att något drastiskt kan ha hänt vilket lett till konkursen. Ett ytterligare argument som han använder är att han inte, med en fortsatt drift-anmärkning, vill vara det som får företaget att faktiskt gå i konkurs.

### **5.2.2 LP**

LP berättar att han skulle ha pratat med ledningen och bett om att få se deras femåriga plan. Han påpekar att det är viktigt att företaget har en längre strategisk plan om hur verksamheten ska fortlöpa. LP hade också krävt att få se en kapitaltäckningsgaranti där han får dokument på att företaget har täckning för sina förluster. LP skulle även ifrågasatt ägarna och bett dem att förklara varför väljer att ha kvar sin verksamhet, trots att den bara går med förlust. Han säger dock att detta är en relativt vanlig situation och anledningarna kan vara flera. LP berättar att han gör sin bedömning kring detta helt grundat på vad

ledningen säger och om de kan bevisa att de har täckning. Kan företaget inte bevisa att det skulle han ha skrivit in en notering om fortsatt drift i revisionsberättelsen. LP säger också att hänsyn tas till intressenterna och menar att han i sin bedömning om fortsatt drift ser till vad företaget har för intressenter och vilka som kan drabbas. Framförallt så ser han skatteverket som en särskilt intressant intressent som han tar stor hänsyn till.

Som svar på den andra följdfrågan berättar LP att av de två scenarierna vill han helst inte skriva en anmärkning om den fortsatta driften som sedan visar sig vara felaktig.

### **5.2.3 LA**

LA skulle i detta fall kolla upp företagets långsiktiga plan och undersöka hur budgeten ser ut. Genom dessa faktorer skulle LA bilda sig en uppfattning och bedöma hur troligt det är att resultatutvecklingen vänder. Hon vill gärna återknyta till tidigare fråga gällande optimisterna och ger ett exempel utifrån detta. De senaste årens utveckling inom internet-handeln har lett till flertalet klädbutiker har tappat mycket av sin försäljning. LA menar då att de som hon kallar för optimisterna är sådana som aldrig skulle sluta skjuta till pengar till sin verksamhet. Därför tar LA också med i sin bedömning om den fortsatta driften om det finns en framtidsmarknad för företaget. Utifrån de olika förklaringarna berättar LA att hon i detta fall troligtvis inte skulle skrivit någon anmärkning. LA påpekar också att hon i sin fortsatt drift-bedömning inte tar så stor hänsyn till vad företaget har för intressenter. Hon nämner dock att om det är några intressenter hon lägger särskilt stor vikt vid så är det till banker och skatteverket.

LA berättar att hon tycker att det är väldigt svårt att besvara den sista följdfrågan med ett rakt svar. Hon säger att det inte skulle kännas bra att inte ha gjort någon anmärkning om det visar sig att företaget går i konkurs såvida den inte händer på grund av någon oförutsedd anledning som exempelvis en ändrad lagstiftning eller ett stort kundtapp. LA menar att om man gör det motsatta, alltså att skriva en notering om den fortsatta driften som visar sig vara felaktig, händer det egentligen inte så mycket mer. Det som kan hända är att kunden är oense om noteringen och således besviken på revisorn vilket i slutändan kan leda till att företaget väljer att leta efter en ny sådan. Dock berättar LA att ett sådant

händelseförlopp är väldigt ovanligt då man som revisor ofta har en god kommunikation med företaget som granskas och att man meddelar vad man tänker skriva i sin revisorsberättelse och varför man tänker göra det.

#### **5.2.4 NG**

I huvudfråga två berättar NG att han skulle göra en likvärdig bedömning här som i huvudfråga fyra. Har företag Y inte tillräckligt med pengar så kommer NG att ge en anmärkning kring problem vid fortsatt drift. NG belyser dock att ett företag inte behöver vara i obestånd vid tillfället kring en anmärkning utan att revisorns roll är att ange om det kan råda problem vid företagets fortlevnad. Har ägarna tillfört kapital så att företaget kan klara av att betala sina skulder menar NG att det inte är några problem och att en anmärkning därmed inte ska skrivas. För att NG i detta fall inte skulle skriva en anmärkning hade han gjort en bedömning av ägarna och deras ekonomi för att undersöka om ägarna har råd att tillföra de pengar som företaget behöver ha. Oavsett ägarnas förmåga till att förse företaget med pengarna hade NG förmodligen angivit en notering i revisionsberättelsen där han redovisat att bolaget kommer vara beroende av kapitaltillskott. NG påpekar även att företag Y verkar vara ett litet bolag och att han skulle vara mer noggrann i sin bedömning om det hade det varit ett kapitalmarknadsbolag. Om det är ett företag som är registrerat på börsen finns det en speciell checklista för hur tillvägagångssättet vid bedömningen kring fortsatt drift ska gå till. Anledningen till den speciella checklistan är att börsnoterade företag har fler intressenter än mindre bolag och det är därmed fler personer och organisationer som påverkas av företaget. Den speciella checklistan innehåller tydliga riktlinjer på hur man ska skriva och vad man får skriva.

På den andra följdfrågan berättar NG att han i efterhand inte ser sin fortsatt driftbedömning som felaktig även om det skulle visa sig att hans bedömning inte slog in. NG motiverar sitt uttalande som att han vid den tidpunkten som bedömningen av den fortsatta driften gjorde agerade rätt med det underlag han hade tillgång till. Om det senare framkom ny information eller att något oförutsett inträffade som påverkade företagets

utveckling menar NG inte hänger ihop med den tidigare genomförda fortsatt driftbedömningen.

### **5.2.5 TJ**

TJs första reaktionen på huvudfråga två är att situation inte är helt ovanlig. TJ tycker att en första ansats bör vara att se över likvidationsregler i aktiebolagslagen och att klargöra dessa regler för styrelsen då det är viktigt att reglerna efterföljs. TJ hade sedan velat undersöka hur och när det negativa resultatet inträffade för att se om det sker löpande eller endast under enstaka månader. TJ menar att tidpunkten är en viktig aspekt då en kontrollbalansräkning kan upprättas vid olika situationer. Om företagsledningen har tillfört pengar till bolaget precis innan en årsrevision kanske bolaget uppfyller reglerna enligt ABL - även då en kontrollbalansräkning kan behöva upprättas. Här får man enligt TJ således studera tidpunkterna för företagsledningens tillskott. TJ tycker även att det är viktigt att undersöka hur företagsledningen historiskt har skött eventuella liknande situationer, har företagsledningen skrivit någon utfästelse där de förklarar att tillskott ska tillföras bolaget vid förluster?

För att TJ inte ska anmärka i revisionsberättelsen angående problem vid fortsatt drift är det viktigt att analysera hur företagsledningens privata ekonomi ser ut. Om företagsledningen har möjlighet att tillföra kapital till företag Y samt att ABLs regler följs ser TJ ingen anledning till att ge någon anmärkning. Skulle företagsledningens möjlighet till kapitaltillförsel däremot sina menar TJ att en anmärkning är på sin plats.

I den situation som företag Y befinner sig i berättar TJ att det handlar mycket om tidigare förhållande mellan TJ och uppdragsgivaren. Kan TJ lita på uppdragsgivaren och om, vilket tidigare nämnts, det inte verkar finnas problem med tillförandet av kapital från ägarnas håll hade TJ avstått från att ge en anmärkning i revisionsberättelsen.

TJ berättar även att antalet intressenter som företag Y har kan påverka fortsatt driftbedömningen. Egentligen ska denna bedömning ske på ett likadant sätt oberoende av vilka och antalet intressenter men TJ säger att det ändå är något som han tar i beaktning

vid bedömningen. Skulle företag Y inte ha något banklån och därmed ingen bank som står och flåsar bolaget i nacken är chansen större att anmärkningen kring fortsatt drift hade uteblivit. Vid fler intressenter säger TJ att man blir mer kritisk och att man som revisor vill erhålla ytterligare underlag av uppdragsgivarna för att öka säkerheten i fortsatt drift-bedömningen. Återigen belyser dock TJ att det handlar om en känsla och hur tidigare samarbete med uppdragsgivaren sett ut.

Som svar på den sista följdfrågan under huvudfråga två säger TJ att om han måste välja så vill han inte att företaget går i konkurs utan att han har lämnat någon notering om den fortsatta driften.

### **5.2.6 LD**

LD skulle i huvudfråga två först diskutera företaget Ys framtid med ägarna. Som LD uttrycker det är det ingen idé att ”kasta friska pengar efter sjuka”, så han skulle öppna en diskussion om hur längre ägarna planerar att fortsätta driva företaget och varför de vill fortsätta. Kan man som revisor utläsa en plan för företaget och om man anser att den negativa trenden kommer vända så kan det påverka bedömningen. Han säger att den situation som företag Y befinner sig i kan bero på olika saker, har företaget en fantastisk idé som inte genererar pengar än eller är affärsidéen helt enkelt inte lönsam? LD säger att som en liten byrå jobbar man mycket som ett bollplank för företaget. Man diskuterar och försöker hjälpa kunden att förstå sin situation. Han fortsätter genom att säga att det är skillnad på vad som menas med ”löpnade tillskjutit kapital”. Händer det en eller två gånger och är beroende på en förändring i omgivningen som inte företaget kunde påverka behöver det inte vara oroande men om det sker tre, fyra, fem gånger så måste man fråga sig varför företaget fortfarande drivs. Men så länge som det egna kapitalet är intakt så kan han inte tvinga ett företag att lägga ner verksamheten.

När författarna frågar om intressenternas roll och hur mycket de påverkar bedömningen säger LD att det är en viktig bit som självklart påverkar. Speciellt banker och leverantörer måste tas i akt. Stora banklån betyder till exempel att man måste vara försiktig som revisor. Kommunikation är det viktigaste även här säger han. Även andra intressenter kan

ha en avgörande roll i bedömningen men han anser inte att t.ex. de anställda brukar vara så viktiga. De har ingen fordran på företaget förutom sin intjänade lön men det brukar lösas på andra håll. Om de anställda inte skulle få sin lön så stängs företaget ner och det är enligt LD sällan de anställda blir blåsta på sin ersättning.

LD skulle i det rådande fallet begära att få följa bokslutet mer noggrant och ha mer kommunikation med företaget än vanligt. Han säger också att i en sådan här situation måste man vara observant så att det egna kapitalet inte förbrukas. I och med kommunikationen med företaget tycker LD att det är viktigt att förklara konsekvenserna av företagets situation för företaget. Han säger att uppföljning och information är det viktigaste. Till sist påpekar han att företaget har en plan för hur man ska kunna klara den fortsatta driften, den nya kunden som man förhandlar med, vilket gör att han inte vill lämna en anmärkning.

LD säger att han absolut inte vill att ett företag som han har granskat går i konkurs utan att han har lämnat en notering i revisorsberättelsen om den fortsatta driften. Detta om det inte är alldeles uppenbart att konkursen beror på någonting som inte fanns på kartan vid den tidpunkten som bedömningen om företagets fortsatta drift gjordes.

### **5.2.7 HM**

Detta är inte en ovanlig situation enligt HM. För att han skulle godkänna (inte anmärka på den fortsatta driften) så krävs en utfästelse från ägarna att de kommer tillskjuta kapital vilket enligt HM är någonting som borde finnas i företagets förvaltningsberättelse. HM förklarar också att det måste vara rimligt att ägarna kan leva upp till utfästelsen.

HM säger att andra intressenter kan ha en avgörande roll i bedömningen. Om banker och leverantörer saknas så lider ingen skada man annars finns det ett större intresse för revisorns bedömning. HM ger exemplet att en ny leverantör troligen har koll på årsredovisningen och företagets ekonomi men att en gammal leverantör kanske behöver en upplysning, då är det mer på sin plats att upplysa om fortsatt drift.

På den avslutande följdfrågan berättar HM att han av de två presenterade scenarierna är han mest rädd för att inte göra en anmärkning och att det senare visar sig att kunden går i konkurs.

### **5.2.8 Sammanfattning**

Även på huvudfråga två var svaren från de tillfrågade revisorerna väldigt olika. Vissa av dem pratade om i princip samma sak medan andra var inne på helt andra spår. Att hänsyn tas till vilka intressenter företaget har vid fortsatt drift-bedömningen skrev samtliga respondenter under på. Dessutom var flera av dem eniga gällande att skatteverket och banker är de intressenter som har störst påverkan. Ett annat spår som flera av dem var inne på var hur företagets ledning och ägare tänkte kring företaget, vad det är för syfte att driva vidare ett förlustgående företag samt hur framtidsplanerna ser ut. En ytterligare aspekt som framförallt NG belyser är det att bedömning är olika beroende på hur stort företag ett är, och om företaget i fråga är börsnoterat eller inte och således hur många som påverkas av bedömningen. NG och TJ var de enda som tog upp att ägarnas privata ekonomi var värt att undersöka och på så vis få klart för sig om framtida ägartillskott ens är möjligt. Det som skiljer sig allra mest var vad revisorerna faktiskt hade skrivit i sina revisionsberättelser där svaren sträckte sig över hela spannet, alltså att då inte skriva någonting alls till att göra en notering om den fortsatta driften. Även på den avslutande följdfrågan varierar svaren från respondenterna. Det går dock att uttyda att några fler av dem, av de två möjliga fel som presenterades, helst inte ser att man som revisor inte lämnat någon anmärkning men att företaget sedan går i konkurs.

### **5.3 Huvudfråga tre**

*Tillhörande följdfrågor hjälper författarna att reda ut problematiken kring revisorernas bedömningar om fortsatt drift. Revisorer har dokumentationsskyldighet och frågorna syftar till att se hur väl dem följer detta. En revisor ska göra en egen bedömning oberoende vad företaget har för intressenter och hur företaget själva har uttalat sig i frågan fortsatt drift och följdfrågorna ska hjälpa författarna att se till att så är fallet. Läsaren kan finna huvudfrågan och de tillhörande följdfrågorna i Bilaga ett respektive två.*

**Huvudfråga:**

Företaget Z egna kapital är sedan flera år förbrukat. Företagsledningen har försäkrat att den fortsatta driften kommer att pågå under överskådlig tid. Det framgår också att långivarna inte skulle begära företaget i konkurs och till och med att bolagets största långgivare eventuellt skulle göra ett tillskott.

**Följdfrågor:**

1. Hur mycket förlitar du dig på skriftlig jämfört med muntlig information?
2. Påverkas din bedömning kring fortsatt drift av antalet intressenter som ett företag har?
3. Om det finns en notering i förvaltningsberättelsen, understryker du bara den eller bildar du dig en egen uppfattning?
4. Har du varit med om en situation där det står i förvaltningsberättelsen att företaget kan få problem vid fortsatt drift, men att du som revisor inte anser att det är nödvändigt?

**5.3.1 AH**

I detta fall är det viktigt att påpeka att de måste upprätta en kontrollbalansräkning säger AH. Han säger också att det skiljer i bedömningen beroende på vad det är för storlek på företaget, ett litet företag kommer direkt att gå i konkurs om man får en notering om fortsatt drift medan ett större kan klara sig en tid framöver. AH tycker det är viktigt att förklara situationen noga för de i styrelsen. Kan de inte bevisa att de kan få ytterligare lån kommer AH i sin revisionsberättelse att skriva en upplysning om fortsatt drift. AH säger också att det är viktigt att ta med de månaderna som gått på det nya räkenskapsåret i sin bedömning. Revisorn har i sin revisionsberättelse ansvar att ta med bedömningar på den period som gått från bokslutsdagen till att revisionsberättelsen undertecknas. AH säger då att i det i flera fall står en notering i förvaltningsberättelsen om att långivare kommer att tillföra kapital till bolaget och detta sedan har skett under perioden fram till undertecknandet. I ett sådant fall behövs det inte skrivas in någon notering om problem vid fortsatt drift.



På följdfråga ett svarar AH att någon typ av skriftlig dokumentation är viktigt i en sådan här situation. AH säger att skriftlig information alltid väger tyngre än muntlig, men att han i vissa fall nöjer sig med muntlig. Följdfråga två svarar AH att det är inget som han egentligen tänkt på men när frågan dyker upp så påpekar han vid de tveksamma fallen kring fortsatt drift så har han haft koll på hur många intressenter som företaget har och också om de har stora banklån.

På följdfråga tre och fyra svarar AH att han oavsett om det finns en notering i förvaltningsberättelsen eller ej så bildar han sig en egen uppfattning. Han har aldrig varit med om att företaget själva skrivit att de kommer få problem med den fortsatta driften och han sedan inte hållit med.

### **5.3.2 LP**

I detta fall säger LP att om företaget kan bevisa att de kommer få in kapital så görs ingen notering men om de inte kan bevisa det så kommer han att skriva en notering om att de kommer få problem vid fortsatt drift. I ett sådant här fall menar LP att det ofta står i förvaltningsberättelsen att de kan få problem vid fortsatt drift och detta understryks i revisionsberättelsen.

LP säger också på följdfråga ett att han oftast vill ha skriftlig information istället för muntlig, då det vid muntlig information kan uppstå vissa oklarheter. Skulle det uppstå några konstigheter kring företaget och det bara finns muntlig information mellan kunden och LP så kan det bli svårt att skydda sig själv som revisor. Men LP är också tydlig med att det beror på vad man har för tidigare relation med kunden. Han säger också att han ser till en intressentmodell om vilka som kan drabbas av en eventuell konkurs och detta görs utan att följdfråga två har ställts. LP ger följande exempel. Om det är ett företag med 50000 i aktiekapital och företaget bara har haft förluster under sin livstid men ägarna sätter in kapital för att täcka förlusterna. Det kommer alltså bara att drabba ägarna om man skriver att de får problem med fortsatt drift. I ett sådant fall skriver LP inte att de kommer få problem vid fortsatt drift eftersom det inte finns några andra intressenter än

ägarna och således får de skylla sig själva. Han skulle också ifrågasätta varför verksamheten finns.

LP säger att om företaget själva har gjort en notering i förvaltningsberättelsen om att de kommer att få problem vid fortsatt drift, understryks denna oftast och han erkänner att kontrollen kring fortsatt drift inte sker lika noga i dessa fall. Om företaget själva gör noteringen så brukar detta också diskuteras med företagsledningen och LPs kommentarer i revisionsberättelsen blir då inte lika hård som den skulle varit om företaget undvikit att själv skriva det. Han kan inte komma ihåg någon situation där det funnits en kommentar i förvaltningsberättelsen som han sedan inte understrukt i sin revisionsberättelse i frågan kring fortsatt drift. Till sist påpekar han också att det är viktigt att ta med de nya månaderna som gått från bokslutsdagen fram till revisionsberättelsen skrivs under i sin bedömning.

### **5.3.3 LA**

I huvudfråga tre nämner LA hon skulle börjat med att kolla om företaget följt alla regler gällande den rådande situationen. LA nämner att företaget borde ha upprättat kontrollbalansräkning både en och två gånger. Med två gånger förklarar LA att man åtta månader efter den första kontrollbalansräkningen upprättats ska upprätta en ny för att se om resultatet blivit bättre. LA skulle även sett till om företaget har nämnt att de upprättat en kontrollbalansräkning i sin förvaltningsberättelse. En annan sak som LA talar om i fall som detta är att uppföljning är väldigt viktigt. Skulle det funnits oklarheter kring situationen så skulle LA även sett till att få in en kapitaltäckningsgaranti. LA påpekar också att man som revisor inte vill vara den som får företaget att gå under, man kan inte som revisor vid en tveksam situation skriva in att företaget kan få problem med sin fortsatta drift för att rädda sitt eget skin. I en tveksam situation är det då extra viktigt att se till att få fram ytterligare dokumentation.

På följdfråga ett om skriftlig jämfört med muntlig information säger LA att i de väsentliga fallen såsom att man ska bevisa att man har likviditet och hur framtidsplanerna ser ut är det viktigt att ha detta skriftligt. Inte minst för företagets eget bästa men även för

att man som revisor ska ha dokumentationsbevis för att skydda sig själv. På följdfråga två påpekar LA att om ett företag har många intressenter och det finns en tveksam situation i frågan fortsatt drift är hon noggrannare med dokumentationsbevis innan hon skriver sin revisionsberättelse. Slutligen skulle LA på huvudfråga 3 skrivit en upplysning och förklarat hur situation ser ut.

Även om det finns en notering i förvaltningsberättelsen om att företaget kan få problem vid fortsatt drift så bildar sig LA alltid en egen uppfattning innan hon skriver sin revisionsberättelse. Hon har dock aldrig varit med om situationen där det står i företagets förvaltningsberättelse att de kan få problem vid fortsatt drift och att hon inte har gjort en notering om det.

#### **5.3.4 NG**

Den tredje huvudfrågan hade NG angivit en anmärkning i revisionsberättelsen där han skulle informera att det egna kapitalet hos företag Z är förbrukat. NG skulle även informera att ledningen har vissa skyldigheter enligt ABL. Om dessa inte efterföljs så är styrelsens ledamöter personligen ansvariga för uppkomna skulder efter bolagets obestånd. För att företag Z ska undgå att hamna i obestånd måste ägarna fortsätta att tillföra pengar. Enligt NG krävs det mer än att ägarna endast meddelar detta muntligt. NG hade, precis som i huvudfråga två, genomfört en undersökning kring ägarnas betalningsförmåga. Ägarna måste ha förbundit sig till förpliktelsen att tillföra pengar och NG måste kontrollera att de kan tillföra pengar. Då företag Z är beroende av ägarnas tillskott av kapital ändras bolagets karaktär till ett Handelsbolag istället för ett Aktiebolag, då ägarna blir personligt ansvariga.

NG svarar på huvudfråga ett att muntlig information inte är värt något för en revisor då det är svårt att bevisa vad som sagts. NG talar också om dokumentationsskyldighet och att revisorer måste dokumentera allt som de granskar. På följdfråga två så är NG noga med att säga att vad företaget har för intressenter inte spelar någon roll i hans granskning som revisor.

När författarna frågar om företagsledningens uttalande i förvaltningsberättelsen berättar NG att revisorers uppgifter även innebär att revidera förvaltningsberättelsen. Om företagsledningen har gjort en egen bedömning där de redovisar att företaget kommer att ha problem med fortsatt drift, är det NGs uppgift att revidera och undersöka om detta är sannolikt. Har företagsledningen påpekat eventuella problem med företagets förmåga till fortsatt drift och NG, efter revision, samtycker med detta, måste NG också skriva en anmärkning i sin revisionsberättelse. I sådana fall hänvisar NG ofta till förvaltningsberättelsen i sin revisionsberättelse. Det viktigaste är dock att man som revisor gör en egen bedömning kring företagets förmåga till fortsatt drift.

### **5.3.5 TJ**

På den tredje huvudfrågan är TJ kritisk till företagsledningens försäkran om att företag Z kommer att fortleva under överskådlig tid. Då det egna kapitalet är förbrukat måste företaget enligt ABL upprätta en kontrollbalansräkning. Oavsett vad kontrollbalansräkningen visar kommer TJ att nämna i revisionsberättelsen att det egna kapitalet är förbrukat. TJ undrar även hur företagsledningen har försäkrat företagets fortlevnad, finns det underlag? Har de skriftliga eller muntliga uttalanden kring försäkranen av den fortsatta driften?

På frågan hur TJ bedömer muntlig respektive skriftlig information säger han att skriftlig alltid väger tyngre än muntlig. Återigen kan dock ett muntligt utlåtande från en trovärdig uppdragsgivare räcka för att TJ inte ska åberopa problem för företagets fortsatta drift. Är det ett samarbete med en uppdragsgivare som TJ har haft under ett flertal år litar han lika mycket på ett muntligt uttalande som ett skriftligt. På följdfråga två svarar TJ att intressenter inte är något som han tar hänsyn till i sin granskning.

Oavsett hur företagsledningen har uttalar sig om ett företags förmåga till fortlevnad i förvaltningsberättelsen gör TJ en lika kritisk granskning i sin revision. Då TJ arbetar på en mindre byrå är det ofta så att de har kombinerade uppdrag, där en kollega upprättar årsredovisningen åt uppdragsgivaren. De kombinerade uppdragen leder till att man som revisor sällan får en färdig skrift utav företagsledningen. TJ berättar att den slutgiltiga

versionen av både revisionsberättelsen och förvaltningsberättelsen sker genom ett samarbete med uppdragsgivaren. TJ har aldrig varit med om att förvaltningsberättelsen uttrycker att ett företag kommer ha problem med den fortsatta driften och där TJ inte samtycker med detta.

### **5.3.6 LD**

LD börjar med att påpeka att detta inte är en ovanlig situation i verkligheten. Han säger att eftersom det egna kapitalet är förbrukat sedan länge är en kontrollbalansräkning troligen redan upprättade enligt reglerna, annars måste det göras. Eftersom Det egna kapitalet är förbrukat skulle han skriva ner konsekvenserna av detta och ge en oren revisionsberättelse. Han ger ett exempel på en av sina kunder vars eget kapital är förbrukat sedan 6-7år men ägaren vill fortsätta driva företaget. LD säger att det är viktigt att påpeka konsekvenserna av detta för ägaren, t.ex. att ägaren har eget ansvar för skulder och att ifall försäkringar inte skulle täcka skadeståndskrav får ägaren betala dessa också. Detta är ett klockrent exempel på en situation då LD hade skrivit en oren revisionsberättelse.

Enligt LD är det viktigare med skriftlig information i ovanstående situation. Det tydliggör situationen så att han som revisor inte får ta på sig något ansvar. Han dokumenterar i liknande situationer allt han meddelar kunden. På följdfråga två svarar LD att han tar hänsyn till vissa intressenter när han gör sin granskning, de som han tittar på är banker och skatteverket för att se vad företaget har för banklån och skatteskulder, detta är något som han tycker är väsentligt vid granskning kring fortsatt drift.

LD säger att om företagen har gjort en notering i förvaltningsberättelsen så bildar han ändå en egen uppfattning och bedömer rimligheten i deras notering. Det har dock aldrig hänt att han inte hållit med företaget om de noterade att de kan få problem med fortsatt drift. Han säger att företag nästan aldrig kommenterar att de kommer få problem med den fortsatta driften, de brukar fokusera på det positiva. Han säger också att i verkligheten så hjälper man ofta kunden med förvaltningsberättelsen. Det är fortfarande kunden som skriver den men han kan under året påpeka om de måste ta med något speciellt negativt.

### **5.3.7 HM**

HM skulle i denna situation kräva skriftligt åtagande från långgivaren. Även här tycker han att företaget borde upplysa i förvaltningsberättelsen. Utan skriftligt åtagande skulle HM upplysa i revisionsberättelsen, samt se till att företaget har upprättat kontrollbalansräkning. Han påpekar också att fortsatt drift är ett svårt och komplicerat område.

Han säger att skriftlig dokumentation är viktigt för väsentliga saker och att det ofta inte räcker med muntligt. Anledningen, förutom att det krävs enligt reglerna, är både för att rädda sig själv som revisor och att informera långgivare mm. Som revisor måste man "hålla ryggen fri". HM säger att han inte tar hänsyn till vad det finns för intressenter vid sin bedömning i frågan om fortsatt drift.

HM bildar sig alltid en egen uppfattning i frågan om fortsatt drift. Han berättar att han aldrig varit med om en situation där han fått en årsredovisning där det funnits med att företaget kommer få problem vid fortsatt drift utan påpekar att detta är en diskussionsfråga mellan revisorn och företagsledningen. Han tror att detta beror på att företag inte har koll på att de ska i sin förvaltningsberättelse upplysa om fortsatt drift.

### **5.3.8 Sammanfattning**

På ovanstående fråga har revisorerna i vissa fall svarat lika, och vissa synpunkter skiljer sig åt. Alla de intervjuade revisorerna påpekar att det i denna fråga är viktigt att se till att företaget har upprättat kontrollbalansräkning då det egna kapitalet är förbrukat. Revisorerna som har intervjuats talar också om att skriftlig dokumentation alltid väger tyngre än muntlig och att revisorerna ser till att ta fram skriftlig information för att själva kunna hålla ryggen fri. De flesta respondenterna berättar också att de försöker bilda sig en egen uppfattning i frågan fortsatt drift även om företaget själv nämnt det.

Det är endast NG och LD som uttalar att dem skulle göra en anmärkning om problem vid fortsatt drift. Dock skulle AH, LA ha gjort en upplysning av särskild betydelse i enlighet

med punkt 19 i RS570. LP säger att om företaget kan skriftligen bevisa att det kommer komma in kapital till verksamheten så skulle ingen notering gjorts.

## 5.4 Huvudfråga fyra

*Nedanstående följdfrågor är av intresse för författarna då de behandlar problematiken som kan uppstå för revisorer vid en bedömning kring fortsatt drift. Tidigare forskning som uppsatsen bygger på belyser bland annat de svårigheter som revisorerna upplever att förhålla sig oberoende gentemot uppdragsgivaren. Författarna vill därmed undersöka utifrån agentteorin om det råder skilda meningar. Läsaren kan finna huvudfrågan samt de resterande följdfrågorna i Bilaga ett respektive två.*

### Huvudfråga:

Företag Ö omsättning är inte tillräcklig för att täcka kostnaderna. Dessutom är trenden att omsättningen minskar. Utan föregående års intäkter av engångskaraktär skulle bolaget ha redovisat en stor förlust.

### Följdfrågor:

1. Att göra en bedömning kring fortsatt drift innebär att en revisor måste ta ställning till framtidsbedömningar, anser du att alla revisorer besitter denna kompetens?
2. Anser du att det är svårt att göra en korrekt och tillförlitlig bedömning kring fortsatt drift?
3. Vilka är de vanligaste problemen som uppkommer vid bedömningen kring fortsatt drift?
4. Tycker du ansvaret kring bedömningen om fortsatt drift bör ligga inom revisorernas ansvarsområde. Eller bör ansvaret ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna?

### 5.4.1 AH

Den första kommentaren från AH på huvudfråga fyra var - “*Denna fråga låter lite som konstgjord andning*” och med detta menade han att företag Ö kommer att erhålla problem med att klara den fortsatta drift. AH skulle i detta fall ifrågasatt vad det är som gjort att

trenden har vänt och blivit negativ. Om det inte fanns någon tydlig anledning till den negativa trenden eller om framtidsutsikterna såg ut att gå i linje med den negativa trenden skulle AH med största sannolikhet gjort en anmärkning i revisionsberättelsen. När AH ska ange en anmärkning i revisionsberättelsen diskuterar han alltid detta med företagsledningen först så att de blir medvetna om vad som sker samt så förklarar AH vilka eventuella konsekvenser en anmärkning kan leda till.

AH tycker att några av de vanligaste problemen som uppstår för en revisor vid bedömningen av fortsatt drift är att mindre företag har svårt att redovisa de underlag som krävs för revisionsbevis. Om revisorer inte får ta del av det underlag som behövs svarade AH att det blir svårt för dem att göra en tillförlitlig bedömning. AH ansåg inte att bedömningen angående fortsatt drift ska ligga inom revisorernas ansvarsområde. Detta då det i princip omöjligt för revisorer att förutspå framtiden. AH tyckte att ansvaret istället bör ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna.

#### **5.4.2 LP**

I detta fall så nämner LP att det finns företag som det ser ut såhär för fast de har en större tillgång, tex en fastighet. Om denna situation uppstår och det under en längre period har varit en negativ trend och det inte finns några tillgångar att sälja skulle LP skrivit i en anmärkning om fortsatt drift. Han säger utav de fyra huvudfrågorna som han svarat på så är detta den fråga där det är störst risk att han skriver en anmärkning om fortsatt drift.

När det gäller revisorer som framtidsbedömare talar LP om det är väldigt svårt att se in i framtiden och påpekar också att företaget själva i de flesta situationer är bättre än alla utomstående. På följdfrågan om han tycker det är svårt att bedöma företagets fortsatta drift svarar LP att det är mycket svårt och återkommer till att man som revisor inte vill vara den som fäller kunden.

LP menar att det vanligast förekommande problemet som diskuteras i frågan om fortsatt drift hos ett företag är att pengarna i företaget inte räcker till för att betala räkningarna. Då blir företagets intressenter lidande och anmärkning om fortsatt drift skrivs in. Han tycker att ansvaret bör delas mellan revisorer och företaget. Han nämner också att det är



revisorer som får skulden, skriver de en notering finns det står risk att företaget går i konkurs och skriver revisorerna inte en notering så kan de få en varning för att de inte noterat.

### **5.4.3 LA**

LA nämner att den fjärde huvudfrågan är det fall där hon med störst sannolikhet skulle skrivit in en anmärkning om problem vid fortsatt drift. Dock skulle LA först sett till att kolla på budgeten och vad som kan göras för att vända den negativa trenden. Och i sin bedömning skulle LA vägt in hur realistiskt det är att företaget kan ta sig upp på fötterna igen. Även i denna fråga skulle hon sett till hur väl hon känner kunderna sedan tidigare och hur samarbetet har fungerat. LA säger att relationen mellan revisor och kund kan påverka hur bedömningen av fortsatt drift genomförs och säger att vid en nära relation kan det bli svårare att göra en notering om fortsatt drift. Hon kan dock aldrig minnas att en kund försökt påverka hennes beslut att göra en notering.

På frågan om framtidsbedömningar svara LA först och främst att det kan hända saker som ingen kan förutspå. Hon tror också att många revisorer är för försiktiga i sin bedömning för man vill inte vara "orsaken" till att bolaget går i konkurs. LA säger också att hon själv tycker att det är väldigt svårt att bedöma företagets fortsatt drift men ju mer erfarenhet man samlar på sig ju lättare blir det.

LA påpekar att de vanligaste problem som revisorer stöter på är att framtidsbedömningar är svåra att genomföra. Hon säger också att det är vanligt att kunden väntar på olika sorters besked som t.ex. "Om tvisten med en stor kund löser sig och företaget får betalt för den obetalda kundfakturan" och detta är saker som är svåra att veta utfallet på. LA tycker att det borde vara revisorns ansvar tillsammans med företagsledningen att bedöma frågan om fortsatt drift. Med detta menar hon att revisorerna ska ha så bra insyn i företaget att de tillsammans med företaget ska kunna göra en bedömning. Hon påpekar också att många företag är lite väl optimistiska när det går dåligt. Och med detta vill LA förklara att hon inte tror att företaget själva skulle klara av att göra en trovärdig bedömning i frågan om fortsatt drift.

#### 5.4.4 NG

I huvudfråga fyra hade NG undersökt vad intäkterna av engångskaraktär innebar. Många bolag arbetar med projekt vilket gör att de kan sälja in ett projekt som sedan genererar mycket pengar till företaget. Den här typen av engångskaraktär på intäkterna behöver inte göra att man misstror företaget. Återigen hade NG undersökt hur företagets egna kapital såg ut. Om företag Xs egna kapital hade räckt tolv månader framåt hade han inte angivit en anmärkning i revisionsberättelsen.

Avgörande vid bedömningen kan vara om bolaget har presterat historiska vinster så att de kan klara sig de närmsta tolv månaderna. NG anser inte att företag Ö agerar efter det ekonomiska läget. För att NG inte ska anmärka företag Ös förmåga till fortsatt drift vill han att företaget ska presentera en trovärdig redovisning kring hur kostnaderna kommer att gå ner. När NG anger en anmärkning i revisionsberättelsen så utgår han från de riktlinjer samt standarder som genereras av ISA. Riktlinjerna är relativt strikta och NG har själv råkat ut för konsekvenserna som en anmärkning kan leda till. Han berättar om gången då han gav en anmärkning och där företaget tillkallade ett möte då företagsledningen ansåg att anmärkningen var alldeles för tuff. NG fick då förklara att han utgått från rådande standarder och följt de riktlinjer som en revisor ska följa. Anledningen till en sådan tuff formulering vid anmärkning på ett företags förmåga till fortsatt drift beror på att alla intressenter till företaget ska förstå att det finns en risk hos företaget.

När författarna frågar NG huruvida alla revisorer besitter kunskapen att göra framtidsbedömningar av ett företags förmåga till fortsatt drift svarar han nej. NG menar på att bedömningen kring fortsatt drift innebär att revisorerna ser om det föreligger en större risk. Alla bolag som driver en sund verksamhet kan förändras drastiskt då det finns risk att deras omvärld förändras, det är inget som revisorer kan veta. Med detta uttalande menar NG att sunda företag också kan gå i konkurs och att man inte kan veta hur framtiden ser ut. NG fortsätter och förklarar att bedömningen kring fortsatt drift är uppbyggd mycket kring om man kan klara en historisk förlust och om företaget gjort nödvändiga korrigeringar för att klara förluster. I gränsfall har revisorerna en checklista

att utgå från men då man aldrig kan veta hur framtiden kommer att se ut så är bedömningen svår enligt NG. NG arbetar själv med att revidera noterade bolag där de har en som kvalitetsgranskar allt som NGs team gör. För ytterligare kontroll måste NG konsultera med kollegor internt innan han ger ut en eventuell anmärkning på ett företag. Avslutningsvis svarar NG att det kan vara svårt i gränsfall att ge en korrekt och tillförlitlig bedömning av ett företags förmåga till fortsatt drift. NG anser dock att det är lättare för honom som sitter i en stor organisation. Vid gränsfall har NG många kollegor att bolla eventuella anmärkningar med. Han anser att det måste vara mycket svårare på en liten byrå där man inte har det kontaktnätet som vi en större byrå har.

NG säger att de vanligaste problem vid bedömning i frågan fortsatt drift är att veta om företagsledningen lämnar uppriktiga uppgifter eller inte och nämner att det är viktigt att man är kritisk till alla uppgifter. NG tycker att det är en svår fråga om det ska vara revisorns ansvar att bedöma fortsatt drift men säger också att revisorer bör ha den information för att göra en bedömning i frågan, men påpekar också att han inte kan se in i framtiden.

#### **5.4.5 TJ**

På huvudfråga fyra anser TJ att man vid en bedömning angående företag Ös fortlevnad kommer behöva bortse från intäkterna av engångskaraktär. Han säger även att en kontrollbalansräkning är nödvändig att upprätta, framförallt om det egna kapitalet är lågt. TJ tycker att huvudfråga fyra är svår att avgöra om en anmärkning kring fortsatt drift är nödvändig eller ej. Han menar på att det är viktigt att undersöka hur resterande omständigheter ser ut för företaget Ö. Finns det tillräckligt med eget kapital i företaget så att de kan klara sig några år framöver? En del företag har tillräckligt med eget kapital för att kara förluster under ett antal år. Om företag Ö inte skulle ha tillräckligt med eget kapital så måste företagsledningen uttala sig om sina planer framåt för att ingen anmärkning ska ges i revisionsberättelsen. Har företaget planer på att minska personalstyrkan och på så sätt minska sina kostnader? Ska de omfördela sina kostnader och kanske försöka minska sina driftskostnader? Etc. Efter att företagsledningen presenterat diverse planer på hur de ska bibehålla företaget i drift är det TJs uppgift att

undersöka trovärdigheten i företagsledningens planer. Anser TJ att planerna är genomförbara kommer ingen anmärkning att anges. Skulle TJ däremot inte anse att företagsledningens åtgärder är tillräckligt effektiva eller genomförbara kommer en anmärkning i revisionsberättelsen att anges.

Vid frågan om alla revisorer besitter kompetensen att göra de framtidsbedömningar som en granskning av ett företags fortsatta drift innebär svarar TJ nej. TJ anser att bedömningen angående fortsatt drift är knepig och en av de svårare uppgifterna som en revisor har. Han har stött på en del årsredovisningar där ingen anmärkning angivits där företaget sedan gått i konkurs. Han menar på att bedömningen är svår och att många har problem med att göra en korrekt och tillförlitlig bedömning. Anledningen till de svårigheter som många revisorer upplever vid bedömningen är dels på grund av att de inte känner till all fakta menar TJ. Det är många faktorer som spelar in vid en bedömning och för en revisor är det i princip helt omöjligt att kunna göra en helt korrekt bedömning.

När det kommer till vanligaste problemen som uppstår när TJ ska bedöma företagets förmåga att fortsätta sin drift menar han att det är väldigt svårt att dra gränsen mellan vad som är tvivel och väsentlig osäkerhetsfaktor. TJ säger också att han tycker det borde vara läsarens ansvar att försöka bedöma företagets fortsatta drift. Han tillägger också att om det är någon annan utomstående part som ska bedöma frågan om fortsatt drift så krävs det att företaget skickar all information direkt till en till part förutom revisorn och han tror inte att detta skulle hålla i längden.

#### **5.4.6 LD**

Situationen i denna huvudfråga är lite lik den första, något har hänt och LD skulle börja med att diskutera med företaget. Detta är konsekvenserna av eran situation, detta hade hänt om ni inte fått intäkter av engångskaraktär, tror ni att trenden kommer att fortsätta? Kommer omsättningen att öka? Han skulle be kunden svara på dessa frågor och kommentera situationen. Finns det stora fasta kostnader som kan minskas i form av t.ex. en byggnad som kan säljas så kan företaget räddas men om man t.ex. tillverkar något onödigt där det inte längre finns en marknad finns det anledning att oroa sig. Han säger

också att man måste ta i akt att vissa branscher är väldigt beroende av hög- eller lågkonjunktur. LD säger att han skulle fokusera på att försöka avgöra varför det ser ut som det gör i företaget och om det är tillfälligt eller permanent.

På frågan om alla revisorer besitter kompetensen att göra de framtidsbedömningar som krävs för att bedöma fortsatt drift svarar LD nej. Han säger att företaget är mer kompetent i den frågan då de har kunskapen både om sitt eget företag och sin bransch. LD anser att det är svårt att göra en korrekt tillförlitlig bedömning. Han säger att erfarenhet är viktigt men ingen har en kristallkula och kan veta exakt vad som kommer hända. Revisorn kan inte så mycket om branschen som företaget agerar på och det kan därför vara svårt att avgöra hur marknaden kommer att förändras och om det finns en framtid på marknaden. LD säger att det vanligaste problemet som uppstår är att bedöma företagsledningen slutsatser. Han tycker också att bedömningen om fortsatt drift bör ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna och påpekar att revisorer inte har möjlighet att se in i framtiden.

#### **5.4.7 HM**

“Företaget har ingen verksamhet” säger HM, det är bara pga. Annat som de har klarat det. Företagsledningen måste dokumentera och beskriva hur man ska säkra den fortsatta driften, de måste göra bedömningen att fortsätta och sedan bedömer jag som revisor deras bedömning. Ibland gör inte företaget det och då måste vi som revisorer ställa frågor, hur de resonerat. HM säger att något borde ha hänt efter räkenskapsårets utgång, vilket måste tas i akt.

Med framtidsbedömningar säger HM att ingen kan veta vad som kommer att hända och han ser sin uppgift som revisor är att bedöma rimligheten i de prognoser som lämnats. Han menar då att de budgetar och prognoser som är uppsatta för kommande år ska ifrågasättas av revisorn.

HM tycker det är svårt att göra tillförlitliga bedömningar i frågan om fortsatt drift, och säger att det är många problem som kan uppstå på vägen. De vanligaste problemen är att företagen gör glädjekalkyler för att visa företaget bättre än vad det egentligen är. Han

påpekar också att det är ofta företag som går dåligt som kan vara lite väl optimistiska i sina bedömningar och då är det viktigt att ifrågasätta. HM säger att vissa företag bara redovisar sina framtida intäkter och glömmer bort att de också har kostnader, och det är ett ganska vanligt exempel där man som revisor lätt kan ifrågasätta. På frågan om det borde vara revisorernas ansvar att bedöma fortsatt drift svarar HM att han inte tror att läsarna av rapporterna skulle kunna göra en bedömning och tycker därför att det bör ligga inom revisorn ansvar.

#### **5.4.8 Sammanfattning**

Flera revisorer anser att huvudfråga fyra är den fråga där de troligen gjort en anmärkning. De anser det viktigt att undersöka anledningarna till den negativa trenden och hur företaget planerat att vända trenden. Företagsledningens plan för framtiden är något som flera nämner. Revisorerna påstår allihop att bedömningen kring fortsatt drift är svår och många av revisorerna ser dessutom negativt på revisorers kompetens att utföra fortsatt drift-bedömningar. Generellt finns olika anledningar till svårigheterna vid bedömningen, bland annat menar TJ att det finns en stor informationsbrist och LD tar upp att revisorn inte är tillräckligt insatt i varje företags bransch. LD tar också upp konjunkturen som en faktor vid bedömningen som ibland måste tas i akt. LP och LA nämner att man som revisor inte vill vara droppen som får bägaren att rinna över.

## 6. Analys

---

*Nedan kommer en analys kring de fyra huvudfrågor tillsammans med de semistrukturerade intervjuerna utifrån uppsatsens teoretiska referensram att redovisas. Dessa frågor kommer att analyseras utifrån agentteorin och intressentmodellen tillsammans med den teoretiska referensram som uppsatsen är uppbyggd på.*

*Huvudfrågorna som ska analyseras behandlar hur revisorerna går tillväga vid bedömningen av fortsatt drift samt hur de förhåller sig till olika situationer och problem.*

---

### 6.1 Svårigheterna att förhålla sig oberoende

*Huvudfråga ett belyser en del av problematiken som uppstår för revisorer vid en bedömning kring fortsatt drift. Huvudfrågan tvingar revisorerna att ta ställning till en händelse och därefter beskriva hur de skulle gått tillväga vid en bedömning. Utifrån det insamlade empiriska materialet har svårigheterna att förhålla sig helt opartisk gentemot uppdragsgivaren vid långvariga relationer lyfts fram och diskuteras mer utförligt nedan.*

Majoriteten av de tillfrågande respondenterna svarar att långvariga relationer med uppdragsgivaren påverkar deras bedömning kring fortsatt drift. Författarna finner inte att detta går helt i linje med den tidigare forskning som uppsatsen bygger på. Gonzalo et al. (2008) hävdar i sin forskning att en revisor vid långvariga relationer omedvetet kan agera partiskt gentemot uppdragsgivaren, något som leder till att revisorns oberoende påverkas. Utifrån det empiriska material som författarna har samlat in medger majoriteten att de omedvetet påverkas, till skillnad från Gonzalo et als forskning som hävdar att revisorerna omedvetet påverkas.

Majoriteten av respondenterna medger även att relationen gentemot företagsledningen påverkar deras bedömning, således är det inte endast längden på relationen som påverkar. De val som respondenterna gör kring bedömningen angående fortsatt drift vid långvariga relationer samt utifrån deras relation gentemot företagsledningen kan enligt Gonzalo et al primärt gynna uppdragsgivaren trots att valet inte speglar företagets ekonomiska

verklighet. Det som författarna anser vara den största problematiken i ovanstående utläggning är att respondenterna är medvetna om att deras bedömning påverkas, något som respondenterna själva verkar vara oberörda av.

Att långvariga relationer kan leda till att revisorer eventuellt agerar partiskt gentemot uppdragsgivaren kan författarna även finna i Öhmans (2007) resonemang inom Agentteorin där han påpekar att revisorn har en starkare förbindelse med företagsledningen jämfört med resterande intressenter, vilket kan leda till att revisorn tar vara på företagsledningens intressen över ägarnas. Om en revisor inte anger en anmärkning i sin revisionsberättelse, trots att en sådan vore befogad, blir uppdragsgivaren med största sannolikhet tillfredsställd. Detta då en anmärkning kan vara skadligt för företaget och agera som en självuppfylld profetia och därmed leda till konkurs för företaget (Gonzalo et al., 2009). Enligt Agentteorin agerar alla inblandade parter efter vad som genererar mest individuell nytta. Då revisorn avstår från att ange en anmärkning blir uppdragsgivaren förmodligen tillfredsställd med revisorns arbete vilket förmodligen leder till ett förlängt samarbete mellan parterna. Det kan således bli en win-win för både revisor och uppdragsgivare vid uteblivandet av en anmärkning. För resterande intressenter blir situationen således annorlunda om en revisor agerar partiskt gentemot sin uppdragsgivare. Detta då den information som läsaren av de finansiella rapporterna erhåller inte nödvändigtvis behöver spegla ett företags korrekta ekonomiska situation. Revisorn brister således i sin roll som ett kontrollorgan för ägarna gentemot företaget. Båda parterna kan därmed tillsammans agera utifrån ett sätt som gör att de erhåller maximal nytta i förhållandet. Detta leder författarna till spekulatjonen kring huruvida revisorers bedömning om fortsatt drift går att lita på. Om revisorer agerar partiskt gentemot uppdragsgivaren samt brister med sitt oberoende, vilket de är medvetna om, ifrågasätter författarna deras förmåga till att göra tillförlitliga bedömningar.

Ytterligare en anledning som kan tänkas påverka bedömningen finner författarna i Chen et als forsknings som menar att revisorer kan agera utifrån uppdragsgivarens vilja då man är rädd för att förlora kunder. En utav anledningarna till respondenternas svar angående relationens påverkan gentemot uppdragsgivaren tror sig författarna finna då majoriteten



av respondenterna arbetar på mindre byråer. Mindre byråer kan vara mer känsliga för förändring av kundbasen jämfört med större byråer. Författarna anser därmed att de mindre byråerna till en högre grad värnar mer om sina relationer gentemot uppdragsgivarna för att inte förlora dem som kunder. Återigen kan författarna med hjälp utav agentteorin se att parterna agerar för att maximera sin individuella nytta. Revisorn maximerar sin nytta då den agerar partiskt gentemot uppdragsgivarna för att behålla den som kund och uppdragsgivaren maximerar sin nytta då denne behåller en revisorn som agerar partiskt. Om revisorn agerar utifrån sin egen nyttomaximering vid bedömningen kring fortsatt drift och därmed inte anger en anmärkning i revisionsberättelsen vid eventuella behov, kan man ifrågasätta om revisorer bör ha bedömningen kring fortsatt drift inom sitt ansvarsområde detta eftersom revisorn inte lever upp till kraven inom yrkesrollen.

Även om en del av intervjuerna i olika stor grad ger stöd åt Gonzalo et al. samt Chen et als forskning om hur relationer påverkar revisorn så är alla sju respondenter överens om att de aldrig har känt att företagsledningen försökt påverka deras beslut. I och med att revisorns uppgift är att kontrollera företaget åt ägarna och de övriga intressenterna, kan det vara oroande när revisorer erkänner att de låter sig påverkas av deras personliga relation med företaget som de ska granska. Man måste i ett sådant fall fråga sig om revisorerna kan behålla sitt oberoende eller om det uppstått ett "vänskaps-hot" som återfinns i Analysmodellen. Utifrån ovanstående resonemang ställer sig författarna frågan; *Är det ens möjligt för en revisor att förhålla sig oberoende gentemot sin uppdragsgivare?*

Ytterligare en aspekt som fångade författarnas intresse vid sammanställningen av respondenternas svar kring huvudfråga ett var hur olika tillvägagångssätt de alla hade vid bedömningen kring fortsatt drift. Trots att revisorerna har standarden RS 570 och beslutsträdet att utgå från visar ovanstående intervjuer att tillvägagångssättet vid bedömningen inte är självklar. Många av respondenterna ansåg att frågan var svår och att mer underlag hade behövts för att kunna göra en rättvis bedömning. Att alla respondenter använde olika tillvägagångssätt vid bedömning anser författarna vara ett av de problem

som ligger till grund för svårigheterna vid bedömningen angående fortsatt drift. Det finns således inget givet tillvägagångssätt vid bedömningen angående fortsatt drift utan det är upp till revisorerna att granska på sitt sätt. Ett alternativt kan vara att utvidga det beslutsträd som återfinns i RS 570 för att skapa en bättre grund för revisorer och därmed bidra till mer hjälp vid bedömningen angående fortsatt drift.

## **6.2 Intressenters inflytande**

*Huvudfråga två tar upp problematiken kring intressenterna och hur de påverkar revisorn i sin bedömning kring fortsatt drift. Regelverket säger att man som revisor ska förhålla sig oberoende och därmed inte påverkas av vilka och av antalet intressenter som ett företag har. Under intervjuerna framkom det tydligt att flera av revisorerna tar stor hänsyn till intressenterna.*

Flera av respondenterna nämner att de förändras i sin fortsatt drift-bedömning om företaget som de granskar har många intressenter. LP går så långt som att säga att antalet intressenter är en viktig del i bedömningen och dess omfång. Anledningen till detta beskriver LP vara då det är fler som riskerar att ”drabbas” av bedömningen om det skulle visa sig vara felaktig. En del av agentteorin bygger på att parterna vill maximera sin egen nytta, vilket rimmar väl med det som LP berättar. När risken för revisorn är större i och med ett högre antal intressenter arbetar han hårdare och lägger ner mer tid och kraft i bedömningen jämfört med om antalet intressenter varit lägre. Detta för att minimera sina risker, vilket är just det en stor del av nyttomaximeringen handlar om. Revisorerna agerande stämmer därmed väl överens med det uppträdande som agentteorin förutspår om hur en agent kommer att agera i förhållandet med principalen. TJ är inne på samma spår och han redogör att ju fler intressenter det berörda företaget har, desto mer kritisk blir han i sin fortsatt drift-bedömning. Det visar sig bland annat genom att han kräver in mer underlag av företaget för att på så sätt kunna genomföra en mer korrekt bedömning.

Respondenternas svar på frågan om vilket felaktigt scenario, vilka var en lämnad anmärkning men ingen konkurs eller ingen lämnad anmärkning men konkurs, de helst inte vill ska inträffa var väldigt olika. LA var inne på att hon hellre skulle ha gjort en

notering om den fortsatta driften men att företaget levde vidare då hon anser att konsekvenserna av det utfallet är mycket mindre än om det motsatta inträffar. LP tänker tvärtom och berättar att han inte vill att det granskade företags verksamhet fortgår samtidigt som att han i sin fortsatt drift-bedömning sade bedömde att det skulle gå i konkurs. En del av Carcello et als forskning från 2009 tar upp typ I-fel och typ II-fel och vad de felen innebär. Det LA berättar om innebär att hon är mest rädd för att göra typ II-fel vilket alltså är att göra en anmärkning som visar sig vara felaktig. LP tänker tvärt om och vill inte att han lämnar en anmärkning om den fortsatta driften som visar sig vara felaktig, vilket alltså är ett typ II-fel. Övriga respondenternas visar även dem skilda meningar, dock är det ändå med en liten men klar majoritet som framför att det fel som de helst inte vill göra är typ II-fel.

De företag som har flest intressenter är noterade bolag. NG nämner i sitt svar att det finns en speciell checklista som måste gås igenom vid bedömningen av fortsatt drift för noterade bolag. Anledningen till det är revisorer vill minska risken för att göra fel bedömning, alltså både typ I-och typ II-fel, när så många olika intressenter kommer att påverkas av den. Om man analyserar checklistans funktion genom Carcello et als forskning från 2009 om lag istället för riktlinje ökar förståelsen för varför den används. Forskningen som presenterades visade på att bedömningen blev bättre om riktlinjerna gjordes om till lagar. Om man ser på checklistan som används vid bedömningen av noterade bolag som någonting obligatoriskt, alltså motsvarande en lag, samtidigt som tillvägagångssättet vid fortsatt drift-bedömningen av övriga bolag inte är standardiserat, och således ses som en riktlinje. Om samma parallell dras till checklistan borde det rimligtvis innebära att fortsatt drift-bedömningen får en ökad tillförlitlighet i och med den vilket gör bedömningen mer relevant. Då dessa företag har många intressenter som påverkas av bedömningen är en högre tillförlitlig och relevant bedömning något högst eftersträvansvärt.

Revisor LA arbetar på ett annat sätt rörande intressenternas påverkan och hon beskriver att hon är noga med att inte ta så stor hänsyn till dem. TJ är delvis inne på samma spår och berättar att bedömningen egentligen inte ska påverkas av intressenterna men att det

ändå, till skillnad från LA, är något som han tar i beaktning. Motsättningarna i svaren av revisorerna om hur de förhåller sig till antalet intressenter är intressant på flera plan, dels att bedömningen om fortsatt drift och hur den ska gå till uppfattas så olika och dels att flera av dem öppet tar hänsyn till vilka och antal intressenter i sitt fortsatt drift-arbete. Detta samtidigt som arbetet egentligen ska utföras utan påverkan av intressenterna. Konsekvensen av att intressenterna i vissa fall tas med i bedömningen och i andra fall inte blir i förlängningen att det blir svårt att veta hur revisorn har arbetat fram revisorsberättelsen och således blir det svårt att lita på den genomförda fortsatt drift-bedömning. Detta för att man som läsare inte vet vilka premisser revisorn utgått ifrån och om hänsyn har tagits till intressenterna eller inte. Hur ska då läsaren veta om bedömningen som genomförts varit tillräckligt noggrann och om allting som behövs undersökas har undersökts? Tanken med fortsatt drift i revisorsberättelser är att de ska gå att lita på samt att de ska arbetas fram på liknande sätt för att man på så vis ska kunna få en bra och tydlig blick över företagets framtida situation samt att det ska vara jämförbart med andra liknande företag och deras revisorsberättelser. Om denna tillförlitlighet och jämförbarhet inte finns, är det då ens relevant att genomföra fortsatt drift-bedömningen? Det går enkelt att koppla detta till Analysmodellen och fråga sig om revisorn i fråga verkligen utför sitt uppdrag med opartiskhet och självständighet när den tar hänsyn till antalet och vilka intressenter som företaget har. I och med att revisorn i detta fall inte blir partisk i sin bedömning kan det kriteriet fortfarande följas. Rörande självständigheten blir det dock annorlunda. Då revisorn påverkas i hur arbetet kring fortsatt drift-bedömningen går till av intressenterna, både av antalet och vilka de är, så går det att ifrågasätta självständigheten i det arbetet som utförs. I och med att självständigheten är en central del av Analysmodellen kan man fråga sig om revisorer som påverkas av intressenterna i sin fortsatt drift-bedömning verkligen följer 21 § RL, vilken är den paragraf där Analysmodellen finns med.

Av de olika intressenter som tas upp av respondenterna är Skatteverket och banker de två som störst hänsyn tas till. Anledningen till detta är tämligen given och handlar om att dessa två intressenter har stor påverkan på företaget och i vissa fall även stort inflytande över det. LD berättar att när företaget som granskas har stora banklån måste man som

revisor vara extra försiktig i och med att det är extra mycket som står på spel. Det innebär med andra ord att revisorn vid sådana tillfällen blir än mer angelägen att genomföra en korrekt fortsatt drift-bedömning och lägger därmed ner med kraft och tid på att lyckas med det. Enligt Intressentmodellen antas att ett företags alla intressenter har rätt till att påverka företaget. Kopplas detta till revisorn och dennes bedömning innebär det att alla intressenter, stora som små, ska kunna påverka bedömningen om fortsatt drift. Påverkan ska enligt modellen i detta fall inte ske direkt mot revisorn utan istället indirekt genom att organisationen eller företaget är en av det granskade företags intressenter. I avsnittet *Forskningsstrategi* nämndes det att antagandet att alla intressenter ska kunna påverka företaget inte stämmer överens med hur det faktiskt ser ut i verkligheten. Detta stärks ytterligare genom att flera av de tillfrågade revisorerna nämner Skatteverket och banker som intressenter som påverkar företaget medan hänsyn inte tas till andra intressenter.

### **6.3 Antalet intressenter och dokumentation**

*Huvudfråga tre tar upp problematiken kring hur revisorerna ser på skriftlig jämfört med muntlig information i bedömningen kring fortsatt drift. Frågan har också som syfte att diskutera om revisorerna gör olika bedömningar beroende på vad det finns för intressenter i företaget samt hur revisorerna använder sig av förvaltningsberättelsen.*

I det insamlade empiriska materialet från huvudfråga tre finns det flertalet intressanta punkter som revisorerna belyser. Vid revision ska en revisor göra en enhetlig bedömning på alla deras uppdragsgivare oberoende hur många intressenter företaget har, dock nämner flertalet av respondenterna att så inte alltid är fallet.

En del av respondenterna har svarat att de använder sig utav en Intressentmodell vid bedömningen kring fortsatt drift, detta för att undersöka hur många intressenter bolaget har. Har ett företag få intressenter medger respondenterna att dem inte är lika noggranna vid sin bedömning angående företags förmåga till fortsatt drift. Vid bedömningen ska en revisor utgå från standarden RS 570 och genomföra en oberoende granskning på alla sina uppdragsgivare. Några av respondenterna påpekar att det är lättare att inte ange en

notering kring fortsatt drift på ett företag där det finns få intressenter, med anledningen att få intressenter drabbas av en eventuell konkurs. Om revisorer avvaktar med att ange en eventuell notering trots att en sådan vore befogad på grund av antalet intressenter som företaget har, åsidosätts revisorns oberoende samtidigt som revisorn frångår de regler som finns i standarden RS 570.

Respondenterna nämner även att deras relation gentemot sina uppdragsgivare påverkar deras bedömningar kring fortsatt drift. LD medger att långvariga relationer med uppdragsgivare där man byggt upp ett förtroendeförhållande granskas annorlunda jämfört med nya uppdragsgivare. Ovanstående resonemang går i linje med Gonzalo et als forskning som belyser att långvariga relationer kan påverka revisorns oberoende, något som även kan kopplas till Agentteorin, en analys som går i linje med den i huvudfråga ett. AH svarar också att han skiljer på stora och små företag i sin bedömning och tillägger att ett mindre företag med största sannolikhet kommer att gå i konkurs direkt vid en notering om fortsatt drift. Författarna kan finna stöd av detta i Svanbergs & Öhmans (2014) forskning där de undersökt finansiellt stressade företag som fått en notering eller inte. De finansiellt stressade företag med en notering om fortsatt drift går snabbare i konkurs än företagen utan notering, och enligt AH undviker han att göra en notering för att inte vara den som får företaget att gå omkull. Om en revisor avvaktar med att ange en notering trots att en sådan vore befogad agerar revisorn partiskt gentemot uppdragsgivaren. Om revisorn gör detta för att maximera sin egen nytta och/eller förse uppdragsgivaren med maximal nytta är tämligen otydlig. Författarna ser tendenser till den nyttomaximering som Agentteorin refererar till.

I enlighet med p.6 i RS 570 ska revisorerna samla in tillräckligt med dokumentation för att kunna utföra en rättvis bedömning i frågan kring fortsatt drift. Majoriteten av de respondenterna nämner att skriftlig dokumentation alltid är att föredra men medger även att vid långvariga relationer där samarbetet har fungerat väl, kan de nöja sig med muntlig information. Detta betyder att revisorerna väljer att åsidosätta sin dokumentationsskyldighet vid långvariga relationer och således inte följa den standard som är uppsatt.

Flertalet av respondenterna medger även att de i gränsfall försöker erhålla dokumentation för att skydda sig själva i sin yrkesroll som revisor för en eventuell tvist. Att revisorerna i tveksamma situationer vill ta fram dokumentationsbevis kan förstås och finnas stöd i Revisorsnämndens varningsutlåtanden där revisors fått varningar när de inte uppfyllt dokumentationsskyldigheten (RN, Dnr 2015-732).

Respondenterna har alla olika tillvägagångssätt vid bedömningen kring fortsatt drift på huvudfråga tre. De olika tillvägagångssätten från respondenterna belyser att det inte finns ett specifikt sätt att ta sig an bedömningen kring fortsatt drift. Endast två av de sju revisorer som författarna intervjuat, NG och LD, skulle angett en anmärkning i revisionsberättelsen kring företagets förmåga till fortsatt drift. LA och AH skulle ha gjort upplysning av särskild betydelse enligt p19 i RS 570 medan de resterande revisorerna inte vet hur de skulle agerat i den rådande situationen.

#### **6.4 Revisorers kompetens och förmåga att göra framtidsbedömningar**

*Huvudfråga fyra tar upp problemområden vid fortsatt drift-bedömningar som kan kopplas till revisorernas kompetens. Dessutom tas de svårigheter med att utföra en framtidsbedömning på grund av att revisorn inte har all information upp, samt revisorers rädsla för att verka som självuppfyllande profetior.*

Flera revisorer påpekar att huvudfråga fyra är den där de troligen hade gjort en anmärkning på grund av den negativa trenden där omsättningen inte täcker kostnaderna. Revisorerna tar dock upp att man måste vara försiktig i sin bedömning. Både LP och LA nämner att man som revisor inte vill vara droppen som får bägaren att rinner över, det vill säga att man som revisor inte genom sin fortsatt drift-bedömning vill vara det som får företaget att gå i konkurs. Detta ligger i linje med Gonzalo et als forskning om att en revisors anmärkning om fortsatt drift kan fungera som en självuppfyllande profetia, alltså att företaget i och med anmärkningen går i konkurs. Resonemanget har en poäng, ingen tjänar på att företaget går i konkurs men det måste vägas mot att företaget i linje med Citron och Tafflers (2001) forskning kanske går i konkurs oberoende av anmärkningen. Revisorns ansvar ligger enligt agentteorin mot ägarna, och andra intressenter, i form av

ett redskap för att minska informationsgapet mellan intressenter och företag. Revisorernas ansvar är alltså inte att främja företagets överlevnad, trots att detta skulle gynna alla inblandade. Deras förpliktelse att minska informationsgapet borde därför prioriteras.

Återkommande i revisorernas svar på fråga fyra är att undersöka hur det kommer sig att den negativa trenden ser ut som den gör samt hur företaget planerat att vända den. Revisorernas tillvägagångssätt skiljer sig åt vid misstanke om problem med den fortsatta driften föreligger. Gemensamt är dock att de inte enbart reflekterar över de konkreta siffrorna och nyckeltalen (t.ex. hur stort eget kapital är) utan även företagsledningens planer för framtiden. Det krävs av revisorerna att de är kapabla att göra en subjektiv bedömning av företagets planer. LA formulerade det som att bedöma "hur realistiskt det är att företaget kan ta sig upp på fötterna igen" och TJ pratade om att undersöka trovärdigheten i företagsledningens planer. Detta stödjer Svanströms (2008) antagande att bedömningen av fortsatt drift kräver en viss kompetens av revisorerna. Svanström påstår att revisionskvalitet består av två komponenter, oberoende och kompetens. I och med att kompetens är en viktig komponent i bedömningen är det problematiskt att flera av de tillfrågade revisorerna säger att de inte tror att alla revisorer besitter kompetensen av att göra en fortsatt drift-bedömning. Den enligt revisorerna själva bristande kompetensen leder till att de inte tillräckligt tillfredställande utför sina uppdrag som kontrollorgan i agent-principal förhållandet mellan ägare och ledning. Ifall revisorerna inte har kompetensen att sköta sitt jobb som kontrollorgan åt ägarna, eller de andra intressenterna, blir frågan hur väsentliga revisorernas anmärkningar är.

Orsaken till den bristande kompetensen är också intressant vid en analys av problemen som uppstår för revisorer vid fortsatt drift bedömningar. Är problemet att alla revisorer inte lärt sig eller inte fått tillräckligt tydliga riktlinjer om hur bedömningen av fortsatt drift ska genomföras eller ligger problemet snarare i att bedömningen i sig är av sådan karaktär att den inte kan genomföras på ett helt tillförlitligt och korrekt sätt. Samtliga intervjuobjekt anser att bedömningen om fortsatt drift är en svår del av en revisors uppdrag. LD beskriver det som att ingen revisor i världen har den spå-kula som krävs för att kunna göra en helt korrekt bedömning. På samma spår är Katowitz och Radins inne på i sin forskning, där de menar att en revisors uppgift bör vara att se bakåt i tiden och



kontrollera att den finansiella informationen snarare än att försöka se in i framtiden. TJ anser precis som övriga revisorer att fortsatt drift-bedömningen är svår, dock förklarar han svårigheten med ett lite annorlunda grepp. TJ menar att svårigheterna ligger i att det finns en stor informationsbrist för revisorerna när de ska genomföra bedömningen. Det är väldigt många faktorer, stora som små, som påverkar företagets framtid och det är väldigt svårt att ta in dem alla. LD är inne på ett liknande spår och påstår att en revisor jobbar ofta med flera olika företag i olika branscher vilket gör det mer eller mindre omöjligt för denna att ha koll på de olika branscherna och vad som påverkar dem, vilket leder till att man inte kan genomföra en fullgod bedömning. Därmed blir också den fortsatta drift-bedömning som ska genomföras svår att få helt korrekt. LD tar upp en intressant poäng om hög- och lågkonjunktur och hur det i vissa branscher kan ha en stor inverkan. Om ett företag är väldigt beroende av konjunkturen och den håller på att vända så kan det t.ex. vara en anledning att inte kommentera den fortsatta driften. Enligt honom måste alltså revisorn lägga vikt vid fler aspekter än bara företaget. Förutsättningarna på marknaden, marketens olika intressenter och hur de påverkar företaget bör tas med i bedömningen. Enligt Lennox (1999) borde revisorer ta in mer makroekonomiska tankar och trender i sin bedömning. Detta för att skapa en bättre helhetsbild av företaget och dess framtid samt för att kunna genomföra en mer korrekt fortsatt drift-bedömning. Lennox forskningsresultat låter bra i teorin men LD:s resonemang kring betydelsen av branscher och konjunkturen tyder på att en revisor omöjligt kan erhålla samt analysera all relevant information på marknaden. Intressant att fråga sig utifrån detta blir om någon annan har förmågan att ta in all information som marknaden har att erbjuda på ett bättre sätt än revisorerna. Bara två av de intervjuade revisorerna anser att revisorn ensam borde ha ansvar för bedömningen av fortsatt drift. Ytterligare två stycket anser att revisorn borde dela ansvaret med företaget och tre av revisorerna anser att läsaren själv utifrån existerande information och finansiella rapporter borde få bedöma företagets fortsatta drift. Intressant är att ingen av revisorerna anser att en annan utomstående part borde genomföra bedömningen. Ifall läsarna skulle tvingas dra sina egna slutsatser skulle inte längre revisorer finnas som skydd för läsarna mot att företag går i konkurs. Det skulle då saknas en kontroll från revisorn att företaget inte agerar självnyttomaximerande, dvs. aldrig anmärker att deras fortsatta drift är osäker trots att de borde göra det. Revisorerna

skulle dock fortfarande agera som kontrollorgan gentemot företaget i form av att de kontrollerar de finansiella rapporterna. Det enda som inte längre skulle kontrolleras av revisorerna är den subjektiva bedömningen av huruvida företags fortsatta drift är osäker. Problemet blir här normativt, är det bättre att låta läsaren själv ansvara för bedömningen eller bör revisorn ha ansvaret trots problemen de själva upplever kring sin bedömning.

## 7. Slutsats

---

*I slutsatsen kommer en diskussion kring uppsatsens analys och resultat att föras för att på ett konkret sätt svara på uppsatsens syfte. Efter att ha analyserat det insamlade materialet utifrån uppsatsens teoretiska referensram har författarna funnit flertalet intressanta synpunkter på presenteras nedan.*

---

Uppsatsens syfte handlar om att belysa några av de problem som revisorer kan uppleva vid bedömningen kring fortsatt drift och se hur revisorerna själva bedömer sin förmåga till att göra tillförlitliga bedömningar. Efter att ha analyserat det insamlade materialet utifrån uppsatsens teoretiska referensram har författarna funnit flertalet intressanta synpunkter.

Det första potentiella problemet som fångar författarnas intresse är hur olika tillvägagångssätt respondenterna har när de reflekterar kring de fyra huvudfrågorna. Deras olika tillvägagångssätt belyser att det inte finns något givet sätt att ta sig an problematiken kring fortsatt drift. Detta är enligt författarna problematiskt då majoriteten erkänner av revisorerna anser att bedömningen kring fortsatt drift är svår.

Det andra problemet som författarna finner av intresse är hur respondenternas bedömning kring fortsatt drift påverkas av vilken relation de har gentemot uppdragsgivaren. Att flertalet respondenter medvetet påverkas av relationen skapar problem eftersom revisorernas oberoende gentemot uppdragsgivaren kan ifrågasättas och därmed kan även revisorernas förmåga att genomföra korrekta tillförlitliga bedömningar ifrågasättas.

En tredje faktor som författarna finner särskilt intressant är att revisorerna öppet berättar om hur man som revisor i sin bedömning påverkas av, både antalet och vilka, intressenter det företag som granskas har. Det blir problematiskt delvis för att revisorn ska genomföra sitt arbete helt oberoende av intressenterna och delvis för att man som läsare av

revisorsberättelsen inte vet hur revisorn i fråga har tänkt då den skrevs och med det inkonsekventa arbetets sättet.

Revisorernas syn på betydelsen av skriftlig dokumentation stödjer ytterligare slutsatsen att revisorer influeras av deras relation med företaget. Flera av de intervjuade revisorerna berättade att en god kontakt med företaget kan leda till åsidosättande av den skriftliga dokumentationen. Det var också några revisorer som nämnde att de endast i tveksamma fall tar fram dokumentation.

Ytterligare problematik som respondenterna upplever vid en bedömning kring fortsatt drift är då man som revisor inte erhåller all information eller kan se in i framtiden. Respondenterna menar på att det är omöjligt att göra en korrekt bedömning då ingen kan förutspå framtiden. Ovanstående resonemang blir ännu mer intressant då majoriteten av respondenterna medger att revisorer inte besitter den rätta kompetensen till att göra tillförlitliga och korrekta bedömningar angående fortsatt drift. Kombinationen av att respondenterna inte tycks finna sig kompetenta nog till att göra en bedömning samtidigt som de medger att deras bedömning påverkas vid långvariga relationer, får författarna att återigen, tillsammans med respondenterna, ifrågasätta deras möjlighet till att göra tillförlitliga bedömningar kring fortsatt drift.

Ovanstående diskussion kring problemen som revisorer upplever vid bedömningen av fortsatt drift leder till den intressanta frågan om revisorer överhuvudtaget borde ha ansvar för en sådan subjektiv bedömning av framtiden. Här delar sig revisorernas åsikter men vad som kan konstateras är att enligt majoriteten bör bedömningen inte ligga enbart inom revisorernas ansvarsområde, vilket den gör i nuläget. Detta motiveras av att bedömningen är knepig och att man som revisor sällan har all tillgänglig information för att kunna göra en korrekt bedömning. Majoriteten av respondenterna menar att ansvaret för bedömningen bör ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna alternativt hos en kombination av företaget och revisorn.

## 8. Förslag på fortsatt forskning

---

*I nedanstående kapitel kan läsaren finna förslag till fortsatt forskning, här redovisas de delar som författarna anser att det hade varit intressant att undersöka närmare för att kunna reda ut svårigheterna kring fortsatt drift.*

---

På grund av uppsatsens omfattning samt tidsram består den empiriska datan endast utav semistrukturerade intervjuer med sju stycken revisorer, samtidigt som författarna har avgränsat sin forskning till Malmöområdet. Författarna tycker därmed att det är av intresse att genomföra en studie som innehåller fler intervjuer och som är rikstäckande för att få en djupare insikt i uppsatsens frågeställning och syfte.

Flertalet av de intervjuade revisorerna nämner att ansvaret bör ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna och inte hos revisorn. Ett förslag på fortsatt forskning skulle därmed kunna vara att undersöka i en större bredd hur revisorer ser på att lämna ifrån sig ansvaret i frågan om fortsatt drift. Författarna finner även att det är av intresse att undersöka hur läsaren av finansiella rapporterna ser på frågan kring fortsatt drift och om de delar revisorernas åsikt kring vem som bör bära ansvaret.

Författarna tycker även att en djupare forskning samt undersökning av Bankruptcy model är av intresse. Modellen utgår från sex stycken nyckeltal som ligger till grund för bedömningen av ett företags förmåga till fortsatt drift. Då tidigare forskning har påvisat att modellen har en högre träffsäkerhet jämfört med revisorerna tycker författarna att det är av intresse att fördjupa forskningen kring modellen ytterligare. Författarna tycker att det vore intressant att undersöka hur revisorer ser på modellen och om den eventuellt kan vara aktuell för revisorerna i deras arbete.

## Referenslista

Adrian, H., & Thorén, M. (2006, nr3) RS 570 fortsatt drift - ytterligare reflektioner.

*Balans.*

[http://www.wolterskluwer.se/NJAB/NJ/Home.nsf/ByKey/utb\\_dokfiler/\\$file/rev2\\_drift.pdf](http://www.wolterskluwer.se/NJAB/NJ/Home.nsf/ByKey/utb_dokfiler/$file/rev2_drift.pdf)

(Hämtad 2016-04-20)

Alvesson, M., & Sveningsson, S. (2007). *Organisationer, ledning och processer*. Lund: Studentlitteratur.

Ashbaugh, H., & Gassen, J. (2008). Can Audit Reforms Affect the Information Role of Audits? Evidence from the German Market, *Contemporary Accounting Research*, 2009, Vol. 26 Issue 3, 867-898.

Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*. (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Boot, A., & Thakor, A. (1993). Self-Interested Bank Regulation. *The American Economic Review*, 83, (2), 206-212.

Bell, E., & Bryman, A. (2014) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Kina: Liber.

Carcello, J., Vanstraelen, A., & Willenborg, M. (2009). Rules rather than discretion in audit standards: going-concern opinions in Belgium. *Accounting Review*, 84, (5), 1395-1428.

Chen, S., & Tsay, B-Y. (2015). The Going Concern Assumption: Critical Issues for Auditors. *The CPA Journal*, 85, (12), 46-51

Citron, D., & Taffler, R. (2001) Ethical Behaviour in the U.K. Audit Profession: The Case of the Self-Fulfilling Prophecy Under Going-Concern Uncertainties. *Journal of Business Ethics*, 29, (4), 353-363.

de Colle, S., Freeman, E., Harrison, J., Parmar, B., Purnell, L., & Wicks, A. (2010). Stakeholder Theory: The State of the Art. *The Academy of Management Annals*, 4, (1), 403–445.

Defond, M., Raghunandan, K., & Subramanyam, R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40, (4), 1247-1274.

Eisenhardt, K. (1989). Agency theory: an assessment and review. *The Academy of Management Review*, 14, (1), 57-74.

FAR. *Promemoria angående analysmodellen*.

[https://www.far.se/contentassets/4f3cc281fb1647c884d42d4ad14985ff/vagledning\\_till\\_analysmodellen\\_sept\\_2011.pdf](https://www.far.se/contentassets/4f3cc281fb1647c884d42d4ad14985ff/vagledning_till_analysmodellen_sept_2011.pdf) (Hämtad 2016-05-01)

FAR. (2014) *ISA 570 Fortsatt drift – beslutsträd*. <https://www.far.se/du-i-din-yrkesroll/revisor/nyheter/isa-570-fortsatt-drift--beslutstrad/> (Hämtad 2016-05-20)

*FARs samlingsvolym revision*. (2015). Stockholm: FAR akademi AB.

Feldmann, D., & Read, W. (2010). Auditor conservatism after Enron. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29, (1), 267–278.

Frooman, J. (1999). Stakeholder influence strategies. *Academy of Management Review*, 24, (2), 191-205.

Gavious, I. (2007). Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem, *Critical Perspectives on Accounting*, 18, (4), 451-467.

Gonzalo J., Guiral, A., & Rodgers, W. 2009. Different pathways that suggest whether auditors' going concern opinions are ethically based. *Journal of Business Ethics*. 86, 3, 347-361.

Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2013). *Principbaserad redovisning. (5 uppl.)*. Lund: Studentlitteratur.

Holzmann, O., & Munter, P. (2015). Going-Concern Reporting Now an Accounting Requirement. *Journal of corporate Accounting & Finance*, 26, (2), 73-77.

Jenkins, G., och Lowe, D. J. (1999). Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15, (2), 73-78.

Jeppesen, K., Sormunen, N., Sundgren S., & Svanström T. (2013). Harmonisation of Audit Practice: Empirical Evidence from Going-Concern Reporting in the Nordic Countries. *International Journal of Auditing*, 17, (3), 308–326.

Katowitz M., & Radin, A. (2013). Should Auditors Opine on Going Concern? *The CPA Journal*, 83, 10, 6-9.

Lennox, C. (1999). The accuracy and incremental information content of audit reports in predicting bankruptcy. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 26, (5) & (6), 757-778.

Lunds Universitetsbibliotek. (2013). *Informationskompetens*.

<http://www3.ub.lu.se/infokompetens//vetkomm/vetkommmb.html#1> (Hämtad 2016-04-20)

PWC. *Nyttan med revision*.

<http://www.pwc.se/sv/revision/nyttan-med-revision-mindre-medelstora.html> (Hämtad 2016-04-15)



PWC. *Det här gör en revisor*. <http://www.pwc.se/sv/revision/det-har-gor-en-revisor.html> (Hämtad 2016-04-15)

*Revisionsberättelse*. Förening.se.

<http://forening.se/fortroendevalda/revisorerna/revisionsberattelse/> (Hämtad 2016-05-18)

Sundgren, S., & Svanström, T. (2014, 4 juni) En studie av revisorers rapportering av fortsatt drift. *Balans*. Hämtad 2016-05-18, från

<http://www.tidningenbalans.se/fordjupning/en-studie-av-revisorers-rapportering-av-fortsatt-drift/>

Svanberg, J., & Öhman, P. (2014). Lost revenues associated with going concern modified opinions in the Swedish audit market. *Journal of Applied Accounting Research*, 15, (2), 197-214.

Svanström, T. (2008) *Revision och rådgivning - Efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Avhandling för doktorsexamen, Umeå universitet, 2005.

Söderström, M. (1983). *Organisationsteoretiska perspektiv: ett beteendevetenskapligt resonemang om arbete, organisation och förändring*. Stockholm: Liber.

Tagesson, T., & Öhman, P. (2015). To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, (2), 175-192.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Doktorsavhandling, Mid Sweden University, 2005.

# Bilagor

## Bilaga 1

Nedan kommer de fyra fokuserade även kallade huvudfrågor att presenteras

### Huvudfråga ett:

Företag X har under de senaste åren haft ett negativt resultat då de för två år sen förlorade sin största kund. Tillgångarna börjar sina och företaget skulle inte klara av ett år till av negativt resultat. Företaget är nu långt gångna i samtal med en möjlig kund i samma kaliber där ett samarbete hade kunnat vända företagets negativa trend.

Hur skulle du som revisor i detta bolag agerat i denna situation?

### Huvudfråga två:

Företaget Z egna kapital är sedan flera år förbrukat. Företagsledningen har försäkrat att den fortsatta driften kommer att pågå under överskådlig tid. Det framgår också att långivarna inte skulle begära företaget i konkurs och till och med att bolagets största långgivare eventuellt skulle göra ett tillskott.

Hur skulle du som revisor i detta bolag agerat i denna situation?

### Huvudfråga tre:

Företaget Y har under flera år haft negativa resultat men har räddats av att ägarna löpande har tillskjutit kapital till verksamheten.

Hur skulle du som revisor i detta bolag agerat i denna situation?

### Huvudfråga fyra:

Företag Ö omsättning är inte tillräcklig för att täcka kostnaderna. Dessutom är trenden att omsättningen minskar. Utan föregående års intäkter av engångskaraktär skulle bolaget ha redovisat en stor förlust.

Hur skulle du som revisor i detta bolag agerat i denna situation?

## Bilaga 2

Nedan kommer de frågor som författarna frågade respondenterna under de semistrukturerade intervjuerna att presenteras. Frågorna grundar sig utifrån den teoretiska referensram som uppsatsen är uppbyggd på.

Frågor:

1. Gör du en lika kritisk bedömning till en uppdragsgivare som du har en långvarig relation med som vid en uppdragsgivare där du ska genomföra första revisionen?
2. Påverkas din relation med företagsledningen bedömningen kring fortsatt drift?
3. Har du någon gång upplevt att företagsledningen vill styra ditt beslut vid bedömningen kring fortsatt drift?
4. Finns det några intressenter som kan ha en avgörande roll i din bedömning?
5. Vilket av följande två scenarion vill du helst inte ska inträffa?
  - a. Att du skriver en notering om företagets fortsatta drift men företaget går inte i konkurs
  - b. Att du inte skriver en notering om företagets fortsatta drift men företaget går i konkurs
6. Hur mycket förlitar du dig på skriftlig jämfört med muntlig information?
7. Påverkas din bedömning kring fortsatt drift av antalet intressenter som ett företag har?
8. Om det finns en notering i förvaltningsberättelsen, understryker du bara den eller bildar du dig en egen uppfattning?
9. Har du varit med om en situation där det står i förvaltningsberättelsen att företaget kan få problem vid fortsatt drift, men att du som revisor inte anser att det är nödvändigt?
10. Att göra en bedömning kring fortsatt drift innebär att en revisor måste ta ställning till framtidsbedömningar, anser du att alla revisorer besitter denna kompetens?
11. Anser du att det är svårt att göra en korrekt och tillförlitlig bedömning kring fortsatt drift?
12. Vilka är de vanligaste problemen som uppkommer vid bedömningen kring fortsatt drift?

13. Tycker du ansvaret kring bedömningen om fortsatt drift bör ligga inom revisorernas ansvarsområde. Eller bör ansvaret ligga hos läsaren av de finansiella rapporterna?

### **Bilaga 3**

#### **Revisorsnämndens varningsutlåtanden:**

Dnr 2015-236 (2016-02-25)

Dnr 2015-732 (2016-04-01)

Dnr 2012-1640 (2014-06-18)

Dnr 2014-673 (2014-06-18)

Dnr 2013-419 (2014-12-18)

Dnr 2013-1586 (2014-12-18)

Dnr 2013-896 (2014-09-26)

Dnr 2013-667 (2014-02-14)

Dnr 2012-1425 (2014-06-18)

Dnr 2012-1558 (2014-06-18)

Dnr 2012-579 (2012-06-14)

Dnr 2012-833 (2013-10-31)

Dnr 2012-660 (2013-10-31)

Dnr 2012-1387 (2013-03-21)

Dnr 2011-1632 (2013-05-03)

Dnr 2011-1623 (2013-06-13)

Dnr 2011-821 (2012-06-14)

Dnr 2011-103 (2012-02-09)

Dnr 2011-1708 (2012-12-13)

Dnr 2010-1583 (2012-06-14)

Dnr 2009-660 (2009-10-22)

Dnr 2007-730 (2009-03-19)

Dnr 2003-536 (2003-06-11)