

# Revisorns roll, oberoende och rådgivning

Hur har revisorns arbetssätt påverkats av Covid-19?



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

Redovisning, kandidatuppsats, 15hp

Kurskod: FEK 335

Höstterminen 2020

Handledare: Marita Blomkvist

Författare:

Cassandra Sobel

Rebecca Edman

## Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Marita Blomkvist för allt stöd, förbättringssynpunkter och vägledning.

Vi vill även framföra ett stort tack till de revisorer som ställde upp och deltog i vår uppsats i form av en intervju. Utan er hade studien inte kunnat genomföras.

Göteborg, januari 2021.

---

Cassandra Sobel

---

Rebecca Edman

# Abstract

**Bachelor Thesis in Business Administration, School of Business, Economics and Law at the University of Gothenburg, Financial Accounting, Autumn 2020.**

**Authors:** Cassandra Sobel and Rebecca Edman

**Advisors:** Marita Blomkvist

Title: The auditor's role, independence and non-audit services – How has the auditor's working process been influenced by Covid-19?

**Background and problem:** The auditor's independence is an asset that makes the audit review valuable. Auditors are required to maintain their independence towards their clients. During the years the auditor's independence has become stricter and now the auditor is required to test their independence at the start of every new contract and proceed to do it yearly. Attention has been drawn towards the conflict between an auditor's independence while performing a non-audit service (NAS). In 2020 the entire world was affected by the Covid-19 pandemic. The government developed various support packages to help companies. These support packages have resulted in auditors contributing their knowledge to clients and auditors expected an increased demand in NAS.

**Purpose:** The aim of this study is to gain an increased understanding of the auditor's role as an advisor and the issues surrounding auditors independence, as well as observe if Covid-19 has had an impact on the subject.

**Methodology:** A qualitative study based on six semi-structured interviews with authorized auditors. The empirical material from the interviews has been analyzed and compared with the theory which is presented in the reference frame.

**Results and conclusions:** The auditor's who participated in the study were not affected as much as they thought they would be of the Covid-19 pandemic. The auditor's, on the other hand, have been able to use their knowledge to help customers with questions about the support packages that have been developed. Mainly short-term layoff support and reduced employer contribution and adjustment support. The conclusion drawn from the study is that the pandemic has not affected the auditor's independence or an increased demand for advisory services.

**Proposals to continued research:** An interesting input on moving forward within the same research field is to explore how the auditor's work has changed as a result of Covid-19. And especially direct the focus towards the auditor's role or the quality of the audit. It would also be interesting to examine the problematic relationship between the auditor's independence in connection with NAS.

**Key words:** Auditor, audit, auditor's independence, the role of the auditor, non-audit services, SME's, Covid-19, digitalization, distance work.

# Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,  
Kandidatuppsats, Externredovisning HT 2020**

**Författare:** Cassandra Sobel och Rebecca Edman

**Handledare:** Marita Blomkvist

**Titel:** Revisorns roll, oberoende och rådgivning - Hur har revisorns arbetssätt påverkats av Covid-19?

**Bakgrund och problem:** Revisorns oberoende är en tillgång som gör dess bestyrkande och granskning värdefull. Revisorer har som krav att upprätthålla sitt oberoende gentemot kunden. Revisorns opartiskhet och självständighet regleras bland annat enligt 21a§ Revisorslagen (SFS 2001:883). Under åren har kraven på revisorns oberoende blivit hårdare och revisorn måste inför varje uppdrag pröva sitt oberoende. Något som varit uppmärksammat är hur revisorn upprätthåller sitt oberoende samtidigt som rådgivningstjänster utförs. År 2020 påverkades hela världen av Covid-19 pandemin. Regeringen tog fram olika stödpaket för att hjälpa företag. Dessa stödpaket har påverkat revisorer i form av att bidra med sin kunskap vid frågor och osäkerheter kring redovisning och upprättandet av bokslut.

**Syfte:** Syftet med denna studie är att få en ökad förståelse för revisorns roll som rådgivare och problematiken kring oberoendet samt observera om det fått någon påverkan av Covid-19.

**Metod:** En kvalitativ studie i form av sex stycken semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer. Det empiriska materialet från intervjuer består av en fördjupning av revisorers syn på Covid-19:s påverkan, revisorns oberoende och rådgivningstjänster. Empirin har analyserats och jämförts med teorin som presenterades i referensramen.

**Resultat och slutsatser:** Respondenterna som deltog i studien har inte påverkats Covid-19 i den utsträckning som de förväntade sig. Revisorerna har däremot fått använda sina kunskaper för att hjälpa kunder med frågor kring de stödpaket som tagits fram. Främst korttidspermitteringsstöd samt sänkt arbetsgivaravgift och omställningsstöd. Slutsatsen som dras utifrån studien är att pandemin i nuläget inte påverkat revisorns oberoendeställning och heller inte genererat någon direkt ökning av efterfrågan på rådgivningstjänster.

**Förslag till fortsatt forskning:** I framtiden kan det vara intressant att undersöka hur revisorns arbete har förändrats till följd av Covid-19, för att se om pandemin har påverkat arbetssättet eller granskningskvaliteten. Ytterligare kan den problematik som kan uppstå utifrån revisorns oberoendeställning i samband med rådgivningstjänster undersökas vidare.

**Nyckelord:** Revisor, revision, revisorns oberoende, revisorns roll, rådgivning, rådgivningstjänster, kvalificerad rådgivning, konsulttjänster, SME's, Covid-19, digitalisering, distansarbete.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	1
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Frågeställning och syfte .....	4
<b>2. Referensram</b> .....	5
2.1 Revisorns roll .....	5
2.1.1 Revisionsprocessen.....	6
2.2 Revisorns oberoende .....	7
2.2.1 Faktiskt och synbart oberoende .....	9
2.2.2 Krav på revisorns oberoende .....	10
2.2.3 Hot mot oberoendet .....	10
2.2.4 Analysmodellen .....	11
2.3 Revisorns rådgivning .....	13
2.3.1 Rådgivning SME's .....	14
2.4 Sammanfattning .....	16
<b>3. Metod</b> .....	17
3.1 Forskningsmetod .....	17
3.2 Litteratur.....	18
3.3 Urval av respondenter .....	18
3.4 Datainsamling.....	19
3.5 Bearbetning av intervjuer .....	20
3.6 Forskningsetiska aspekter .....	21
<b>4. Empiri</b> .....	23
4.1 Revisor A.....	23
4.1.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	23
4.1.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	24
4.1.3 Revisorns oberoende.....	24
4.1.4 Rådgivning.....	25
4.2 Revisor B.....	25
4.2.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	25
4.2.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	26

4.2.3 Revisorns oberoende.....	27
4.2.4 Rådgivning.....	27
4.3 Revisor C.....	28
4.3.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	28
4.3.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	29
4.3.3 Revisorns oberoende.....	29
4.3.4 Rådgivning.....	30
4.4 Revisor D.....	30
4.4.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	31
4.4.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	31
4.4.3 Revisorns oberoende.....	31
4.4.4 Rådgivning.....	32
4.5 Revisor E.....	32
4.5.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	33
4.5.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	33
4.5.3 Revisorns oberoende.....	33
4.5.4 Rådgivning.....	34
4.6 Revisor F .....	34
4.6.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete.....	35
4.6.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	35
4.6.3 Revisorns oberoende.....	36
4.6.4 Rådgivning.....	36
4.7 Sammanfattning .....	37
<b>5. Analys.....</b>	<b>38</b>
5.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete .....	38
5.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet .....	41
5.3 Revisorns oberoende .....	42
5.4 Rådgivning .....	44
<b>6. Slutsats .....</b>	<b>47</b>
6.1 Förslag till fortsatt forskning.....	48
<b>7. Referenslista .....</b>	<b>49</b>
<b>Bilaga 1: Intervjufrågor .....</b>	<b>54</b>

# 1. Inledning

*Syftet med studien är att utforska hur Covid-19 har påverkat revisorns oberoendeställning, rådgivningstjänster samt distansarbete mellan revisor och klient. Uppsatsen kommer även att utforska hur revisorns roll som rådgivare har påverkats till följd av de stödpaket som regeringen framställt. Först presenteras bakgrunden för att ge historisk information om revisorers oberoende och för att få en inblick i ämnet. Därefter beskrivs problemdiskussionen med mer aktuell information om konflikten mellan revisorns oberoende och utförande av rådgivningstjänster. Slutligen kommer frågeställningarna med arbetet redogöras samt syftet med uppsatsen.*

## 1.1 Bakgrund

Idag finns ett visst krav på redovisningens kvalitet, men det har inte alltid varit så. Under 1800-talet var Storbritannien i stort behov av en lösning så alla företag inte skulle gå i konkurs. Lösningen kom år 1900 och innebar att företag blev tvungna att tillämpa revision av företagets finansiella rapporter (Carrington 2014). År 1899 bildades Svenska Revisorssamfundet (SRS) med målsättning att bilda en grupp med pålitliga och oberoende revisorer som skulle vara en tillgång för allmänheten under statlig regi eller statlig tillsyn (Revisorsinspektionen u.å. a). Det resulterade i att Sveriges alla handelskammare 18 år senare fick en statlig rätt och auktorisation i att godkänna auktoriserade revisorer. SRS målsättning uppfylldes inte vilket medförde en avveckling på 1920-talet. Efter avvecklingen bildades istället Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) år 1923, som är en organisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare. År 1930 skapades en ny kategori så kallad ”godkända granskningsmän”. Senare på 70-talet ändrades detta begrepp av regeringen till godkänd revisor (Revisorsinspektionen u.å. a).

I Sverige bildades den första lagen 1895 som krävde revision av somliga bolag, däremot använde sig många företag redan av revision när lagen stiftades. Vid denna tidpunkt fanns det däremot inget krav på att revisorerna skulle vara auktoriserade eller godkända, det fanns heller ingen lag som begärde att revisorn skulle vara oberoende (Carrington 2014; Öhman & Wallerstedt 2012). Det finns ett flertal skäl till varför en revisor ska vara oberoende.

Revisorns oberoende är det som gör deras bestyrkande värdefullt och kan anses som revisorns tillgång (Carrington 2014). Revisorers oberoende regleras i svensk lagstiftning, bland annat i 21a§ Revisorslagen (SFS 2001:883). Lagarna som tillämpas vid revision är Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap om revision, Revisionslagen (SFS 1999:1079) samt Revisorslagen (SFS 2001:883). Enligt 5§ Revisionslagen ska revisorn granska ett företags bokföring samt årsredovisning och företagsledningens förvaltning. Detta ska ske med god revisions sed och revisorn ska utföra granskningen med professionell skepticism. År 1987 blev det krav på att alla svenska aktiebolag ska ha en auktoriserad eller godkänd revisor (Carrington 2014; Öhman & Wallerstedt 2012), och enligt 3§ Revisionslagen (SFS 1999:1079) framkommer det att alla företag ska ha minst en revisor. Enligt 9 kapitlet 1§ 3 st. Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) krävs det idag att företag har en revisor om de uppfyller

mer än ett av tre villkor. Villkoren innefattar att företagen under de senaste två åren haft mer än tre anställda, företaget har under de två senaste åren redovisat mer än 1,5 miljoner kronor i sin balansslutning eller under de två senaste åren omsatt mer än tre miljoner i nettoomsättning.

Efter att Sverige gick med i Europeiska Unionen (EU) år 1995 ska Sverige i första hand tillämpa EU-lagar framför den svenska lagstiftningen (Regeringskansliet 2019; Sveriges Riksdag 2019). År 2006 tillkom ett nytt direktiv, EU:s åttonde bolagsrättsliga direktiv, som innebär att revisorer ska tillämpa de internationella revisionsstandarder som EU-kommissionen fastställt (Carrington 2014). Detta direktiv resulterade i att revisorer behöver pröva sitt oberoende. Revisorn ska genomföra denna prövning vid varje utfört åliggande i revisionsverksamheten. Analysmodellen är en modell revisorer applicerar för att testa sitt oberoende. Det föreligger fem situationer enligt Revisorslagen (SFS 2001:883) som påstås ha möjlighet i att förändra klientens förtroende för revisorn. Vid händelser där någon av dessa situationer förverkligas förekommer en presumtion, som innebär att oberoendet hos en revisor är hotat. Enligt analysmodellen är revisorn vid sådana händelser inte oberoende (Carrington 2014). I rapporten kommer analysmodellen förklaras tydligare samt hur den tillämpas av revisorer.

År 2020 har världen påverkats av Covid-19 viruset både utifrån folkhälsans perspektiv samt ur ekonomiskt perspektiv. Följden av corona-pandemin har medfört en minskning av den globala tillväxten (Regeringskansliet 2020a). För revisorer och redovisningsekonomer i Sverige är det viktigt att hjälpa till vid krissituationer (FAR 2020). Regeringen har i samband med Covid-19 tillfört ekonomiska åtgärder i form av stödpaket för att försöka minska konsekvenserna av pandemins påverkan (Regeringskansliet 2020b). Det som företag huvudsakligen kommer tillämpa är korttidspermittering samt omställningsstöd. Ytterligare en åtgärd som tillförts är sänkta sociala avgifter för arbetsgivare (Regeringskansliet 2020c). Resultatet av införskaffade åtgärder ska försöka stärka likviditeten hos företag samt minska kostnaderna (Regeringskansliet 2020b). Enligt FAR (2020) kan många frågor uppkomma i samband med pandemin som en revisor och redovisningsekonomer ska hjälpa till att besvara. En revisor har i sin yrkesroll påtryckning för att bidra med sina kunskaper vid samhällsviktiga uppdrag.

## **1.2 Problemdiskussion**

Definitionen av vad en revisor är och dess roll är svårtolkad i Sverige, därav kan det vara en svårighet att veta vilka förväntningar som krävs av en revisor (Revisorsinspektionen u.å. c). Enligt FAR (u.å.) är det revisorns uppgift att granska såväl verksamhetens redovisning som hur styrelsen förvaltar det företag som de representerar. En revisor granskar företag och säkerställer att den information företag lämnar är av rättvisande bild och överensstämmer med deras rapporterade uppgifter samt följer lagstiftningen. En revision är en typ av kvalitetsstämpel för tredje part, en slags garanti för företags finansiella rapporter (FAR u.å.). Syftet med granskningen är att öka både trovärdighet och trygghet för såväl interna som externa parter.



En revisors oberoende är grundläggande för revisionen (Church, Jenkins & Stanley 2018; Ye, Carson & Simnett 2011). Oberoendet är uppdelat i två faktorer, det faktiska och det synbara oberoendet. Tillsynsmyndigheter har i sitt arbete av reglering fokuserat på det synbara oberoendet, vilket är en tredje parts uppfattning om revisorns oberoende. Det faktiska oberoendet handlar om revisorns upplevelse av sitt oberoende, vilket har ansetts extremt svårt att reglera (Church, Jenkins & Stanley 2018). Oberoendet anses viktigt då syftet med revisionen just är en kvalitetsstämpel som genomförs av en neutral part. Om revisorn inte förblir oberoende ökar sannolikheten att revisorn inte rapporterar oegentligheter, vilket försämrar revisionens kvalitet (Tepalagul & Lin 2015). Tidigare studier har visat att tillhandahållandet av rådgivningstjänster (non-audit service) inte äventyrar det faktiska oberoende. Det synliga oberoendet påverkas däremot negativt vid utförande vid dessa typer av rådgivningstjänster till revisionsklienter (Liempd, Quick & Warming-Rasmussen 2019).

Under de senaste 20 åren har reglering kring yrket revision förändrats från att vara självreglerat till att regleras genom tillsyn och lagar (Knechel 2016). En stor regleringsförändring i Sverige var införandet av EU:s revisionspaket under 2016 (Marténg 2016). Enligt FAR (2016) är det viktigaste i lagförändringarna att det blir en mer informationsrik revisionsberättelse, byrårotation för såväl börsbolag som de viktigaste finansiella företagen samt en begränsad rådgivningsmöjligheten till revisionsklienter.

EU-förordningen innebar en åtgärd innehållande förbud mot ett flertal rådgivningstjänster utförda av revisionsbyråer till revisionsklienter (Liempd, Quick & Warming-Rasmussen 2019). Detta var en effekt av EU:s arbete för ett stärkande oberoendet och minska de eventuella intressekonflikterna mellan revisorns oberoende och rådgivningstjänster till revisionskunder. Enligt Liempd, Quick & Warming-Rasmussen (2019) kom de fram till att revisorns oberoende påverkas negativt vid utförandet av rådgivningstjänster. Tidigare studier visar att revisorers incitament att ge efter för klientpress ökar för att behålla de kunder som köper en stor mängd rådgivningstjänster (Tepalagul & Lin 2015). Samtidigt finns det en uppfattning om att det allmänna förbudet anses vara onödigt strängt. Tidigare studier, som genomfördes innan EU:s revisionspaket infördes, pekar även på att det krävs tydlighet vid reglering (Ianniello 2012). Främst kring vad som ska vara en tillåten respektive otillåten rådgivningstjänst som utförs åt revisionsklienterna, annars uppstår lätt förvirring kring vad man som revisor får utföra och inte.

Små och medelstora företag (SME) använder sig vanligtvis av sin externa revisor som rådgivare (Berry, Sweeting & Goto 2006; Bennett & Robson 1999; Collis & Jarvis 2002; Svanström & Sundgren 2012). Mindre företag saknar ofta såväl kompetens som resurser för att kunna utföra den typ av rådgivning som behövs, därför efterfrågas någon form av rådgivning (Collis & Jarvis, 2002; Robson & Bennett 2000). Tidigare studier visar att företagets externa revisor ofta har rätt kompetens vid rådgivning (Bennett & Robson 1999). Att använda företagets revisor är positivt då forskning visat att företagsledningen vill skapa en relation med någon innan man litar på den rådgivning man får (Carey & Tanewski 2016).

Det negativa kan dock vara att just en nära relation mellan revisor och klient inte är optimalt ur ett oberoendeperspektiv.

Med insikt i ovanstående bakgrund finns det en intressekonflikt mellan revisorns oberoende och revisorns utförande av rådgivning. Med anledning av denna problematik ansågs intresse ligga i hur revisorer uppfattar gränsen mellan oberoende och rådgivning. Idag pågår en pandemi som sträcker sig över världen som har fått stora konsekvenser för samhället. En pandemi sprids och smittar människor över hela världen, genom en ny typ av influensavirus (Folkhälsomyndigheten 2020). Många företag har det tufft och ligger på gränsen för att överleva. Regeringen har med sina stödpaket försökt hjälpa företag i den mån det går. Att undersöka om ökad efterfrågan av rådgivningstjänster har ökat i och med Covid-19 ansågs därför vara relevant för ämnet. Dessutom att undersöka om revisorns oberoendeställning har påverkats. Hadjipetri Glantz (2020) beskriver att det är allt för tidigt att se konsekvenserna av Covid-19 i revisions- och rådgivningsbranschen. Däremot verkar branschen ha en utvecklingsriktning i form av ökad efterfrågan på erfarenhetsbaserad rådgivning. Anledningen till den ökade mängden frågor gällande stödpaketen kan antas vara en av anledningarna till den ökade efterfrågan av rådgivning. Exempel på stödpaket är de sänka egenavgifterna, korttidspermitteringar, omställningsstöd samt sjuklöneersättningen.

### **1.3 Frågeställning och syfte**

Syftet med denna studie är att få en ökad förståelse för revisorns roll som rådgivare och problematiken kring oberoendet samt observera om det fått någon påverkan av Covid-19.

Studien har för avsikt att besvara följande frågeställningar:

- Hur har revisorns arbetssätt påverkats under Covid-19?
- Hur uppfattar revisorer sitt oberoende och har det skett någon förändring under Covid-19?
- Hur har den rådande pandemin påverkat revisorns rådgivningstjänster?

## 2. Referensram

*I referensramen kommer teorin till uppsatsen att presenteras. Först kommer revisorns roll att beskrivas. Därefter kommer revisorns oberoende att redogöras eftersom det är en stor del av uppsatsen. Slutligen kommer revisorns rådgivning, förtroende samt relationen mellan revisor och klient att förklaras. Referensramen kommer ge en djupare och bättre förståelse för läsaren.*

### 2.1 Revisorns roll

I Sverige och flera andra länder kan granskning ses som revisorns huvudsakliga uppgift (Carrington 2014; Garcia-Blandon & Argiles 2015). Revisorn som en extern part har en slags övervakningsroll över företagsledningen, vilket hjälper aktieägarna att få en kritisk granskning genomförd av en utomstående part. Till följd av granskningen av företagets finansiella rapporter ökar trovärdigheten av företagets presenterade informationen (Alfraih 2017). Revisorns värde sitter i det bestyrkande som den gör av företagsledningens påstående (Carrington 2014). En revisors uppdrag är att kritiskt granska bolagets årsredovisning, bokföring och bolagsledningens förvaltning, detta för att ge allmänheten en bild av hur styrelsen förvaltar den verksamhet de företräder. (Carrington 2014; FAR u.å.; Moberg, Valentin & Åkersten 2014; Revisorsinspektionen u.å. b). Observera att det enbart är Finland och Sverige som utför förvaltningsrevision, vilket är lagstadgat i båda länderna (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Därefter uttalar sig revisorn i revisionsberättelsen om vad granskningen visade för såväl årsredovisningen som förvaltningen. Syftet är att ge användarna av rapporterna en uppfattning kring det som presenteras i årsredovisningen och förvaltningen ger en rättvisande bild samt att den följer de lagar som finns (Carrington 2014; FAR u.å.).

Utöver tillhandahållandet av revisionstjänster erbjuder även revisorer ytterligare typer av rådgivning. Rådgivning innebär rekommendationer om ett visst utförande i specifika situationer (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Intentionen med rådgivning är att hjälpa uppdragsgivare med uppgifter som hen inte har kunskap om. En typ av rådgivning som revisorn har möjlighet att utföra är de så kallade konsulttjänster eller rådgivningstjänster, i form av rådgivning som inte har anknytning till själva revisionen (Carrington 2014; Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Dessa typer av rådgivning omfattas inte av begreppet revisionsverksamhet, utan syftar istället till rådgivning inom andra expertområden, exempelvis skatte- och redovisningsfrågor (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Uppdragen omfattar därmed inte någon typ av granskning. Vanligtvis skrivs separata avtal kring konsulttjänster och de ingår därmed inte i själva revisionstjänsten. För de största revisionsbyråerna i Sverige innefattar stora delar av deras omsättning just rådgivningstjänster. Med den kunskap som revisorer får om klienters företag vid revision, krävs inte lika mycket tid för att sätta sig in i redovisningen, något som kräver färre timmar och därmed ett bättre pris. En konflikt som diskuterats är gränsen mellan vilka tjänster som en revisor har skyldighet att utföra, får utföra samt inte får utföra. Men trots kritiken kring revisorns oberoende och att den eventuellt påverkas vid konsulttjänster finns det en relativt omfattande

reglering om vad ett företags revisor och dess byrå faktiskt får utträta för tjänster (Eklöv Alander 2019; Hossain 2013).

### 2.1.1 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen redogör vad revisorn gör i sitt arbete. Revisionsprocessen genomförs efter att revisorn har accepterat revisionsuppdraget, och sker efter revisorns prövning av analysmodellen, som kommer redogöras för senare i referensramen. Carrington (2014) beskriver revisionsprocessen som en kraftfull men enkel modell som förklarar hur revisionen skapar komfort samt försäkrar. Revisionsprocessen är den process en revisor fullföljer vid granskning av uppdrag (Eklöv Alander 2019). Enligt Eklöv Alander (2019) innehåller en förenklad revisionsprocess sju steg för att uppvisa en hög kvalitet av revision. Stegen är informationsinsamling, acceptera eller behålla uppdraget, riskbedömning, planering, granskning, dokumentation samt rapportering.

Första steget är informationsinsamling där revisorn ska få en bild av företaget. Här är affärsmodellen viktig för att revisorn ska förstå hur företaget genererar intäkter samt kassaflöde. Affärsmodellen är viktig för den svarar på vilka risker som kan uppstå för företaget. Revisorns fokus blir därmed på de delar där risken för väsentliga fel mest troligen kan uppstå (Eklöv Alander 2019). Revisorn ser även över finansieringen av företaget, för att undersöka eventuella möjligheter till fortsatt verksamhet.

Steg två innebär att revisorn tillämpar specifika regler för att acceptera ett nytt revisionsuppdrag eller behålla ett uppdrag (Eklöv Alander 2019). Revisorn gör en prövning gällande lämplighet mellan sig själv och klienten innan en acceptans för ett nytt revisionsuppdrag sker. Det genomförs även en prövning vid en nuvarande klient, då revisorn ska besluta om att fortsätta med uppdraget eller inte. Prövningar görs för att revisorn säkerställer företagets professionalitet och hederlighet och för att revisorn ska kunna slutföra sitt uppdrag. Om revisorn accepterar uppdraget författas ett uppdragsbrev mellan revisorn och klienten där villkor och omfattning på uppdraget bestäms.

Nästa steg är riskbedömning. Här bedömer revisorn risker för väsentliga fel som kan uppstå i de finansiella rapporterna (Eklöv Alander 2019). Aspekter som miljö, interna kontroller samt förståelse för företaget tas med i beaktning. Det finns två olika typer av nivåer gällande risker för väsentliga fel, påståendenivån och rapportnivån som bedöms för saldon, transaktioner samt upplysningar. För att fastställa nivån appliceras *revisionens riskmodell* och genom denna upprättar revisorn granskningsmetoder samt åtgärder som tillämpas genom revisionsuppdraget (Eklöv Alander 2019).

Fjärde steget utgör planeringsfasen där revisorn skapar en plan samt strategi för uppdraget. Revisionsstrategin ger stöd åt revisionsplanen samt tydliggör omfattningen och tidsplanen för uppdraget. Revisionsplanen ger en mer detaljerad bild och redovisar uppdragets tidpunkter, omfattning och karaktär (Eklöv Alander 2019). Revisionsplanen behöver i vissa fall justering med tiden vilket medför att planeringsfasen fortgår genom hela revisionsuppdraget.

Steg fem är den granskning och granskningsåtgärder som följer planeringsplanen. Det finns två metoder av granskning, kontrollgranskning och substansgranskning. Många gånger använder en revisor en kombination av båda för att komplettera revisionen (Eklöv Alander 2019). Vanligast för små företag är en substansgranskning, på grund av viss avsaknad av intern kontroll då kontrollen är mer informell och har fokus på att medarbetare inom företaget känner tillit till varandra. Kontrollgranskning är mest förekommande i större företag då en intern kontroll vanligtvis är mer effektiv och väl utformad (Eklöv Alander 2019). Granskningsåtgärder används av revisorn för att insamla revisionsbevis. De olika granskningsåtgärderna som redogörs enligt Eklöv Alander (2019) är inspektion, observation, externa bekräftelser, omräkning, upprepning av aktiviteter, analytisk granskning samt förfrågan. Det sker ofta kombinationer av olika granskningsåtgärder för att säkerställa information och bevis.

Nästa steg är dokumentation vilket är väldigt viktigt för revisorer i sitt arbete. När ett revisionsuppdrag genomförs behöver det dokumenteras för framtida uppdrag (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Dokumentation ska också utföras enligt 24§ Revisorslagen (2001:883) där det framgår att allt av väsentlighet ska dokumenteras. Målet med dokumentation är grund för uttalanden i revisionsberättelsen (Eklöv Alander 2019). Innehållet består av information om företaget som uppdraget utförs åt samt information om ledande befattningshavare. Innehållet uppdateras löpande under ett revisionsuppdrag.

Sista steget i revisionsprocessen är rapportering som revisorn gör i slutet av sitt uppdrag. Vid rapportering har den verkställande direktören samt styrelsen ansvaret. Det finns olika former av rapportering beror på vilken typ av bestyrkande som revisorn arbetat med (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Vid granskning av en årsredovisning sker rapporteringen i form av revisionsberättelse medan en granskning av en delårsrapport avges en granskningsrapport. En rapport skrivs under av revisorn när granskningsarbetet är utfört men revisorn signerar först efter att de ansvariga parterna skrivit under samt när årsredovisningen är slutförd. Därutöver behöver företagsledningen genomföra ett skriftligt uttalande som medför sitt ansvarstagande i fullständigheten av årsredovisningen (Eklöv Alander 2019). Revisionsuppdraget är därmed slutfört när revisorn lämnar sin revisionsberättelse.

## **2.2 Revisorns oberoende**

I 20 § Revisorslag definieras att:

*“En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.”*(SFS 2001:883).

Att revisorn ska vara oberoende antas som en grund för såväl revision som revisorns yrkesroll. Det är oberoendet som ger legitimitet vid granskning där revisorn förväntas stå

emot klientens försök att påverka revisionsberättelse (Church, Jenkins & Stanley 2018; Garcia-Blandon & Argiles 2015; Lu 2006). Revisorns oberoende är det som gör att dess bestyrkande är trovärdigt och värdefullt. Oberoendet hos en revisor kan också beskrivas som den tillgång som erbjuds klienten, utan oberoendet skulle granskningen vara betydelselös (Carrington 2014; Wines 2011). Därav anses revisorns oberoende oundvikligt för att efterfrågan av revisionstjänster ska existera (Wines 2011).

Revisorns oberoende har tidigare ifrågasatts av tillsynsmyndigheter och regleringen av oberoendet införts för att få bukt på problemen (Tepalagul & Lin 2015). Syftet med förbud av vissa relationer antas vara ett försök att övervaka revisorns oberoende. Relationen mellan revisor och klient kan ses som ett hinder mot revisorns oberoende samt ett hot mot revisionskvaliteten. Revisorn har incitament till att upprätthålla en bra relation med sina klienter, eftersom det är deras intäktskälla. Det innefattar även att revisorn behöver tillgodose klientens behov för att behålla klienterna och deras intäkter i framtiden. Dessutom ökar möjligheten att klienter köper rådgivningstjänster av samma byrå som utför revisionen, vilket ökar revisionsintäkterna ytterligare (Tepalagul & Lin 2015). Regleringen från tillsynsorgan har på senare tid identifierat olika typer av förhållanden som inte är tillåtna mellan revisor och klient, vilket kommer att redogöras under rubriken *hot mot oberoendet* (Church, Jenkins & Stanley 2018). Dock finns det svårigheter enligt tidigare forskning med reglering kring revisorns oberoende, att övervaka och säkerställa oberoendet anses nästintill omöjligt (Church, Jenkins & Stanley 2018).

Revisionskvaliteten är beroende av revisorns oberoende. Om revisorer inte förblir oberoende minskar sannolikheten att de rapporterar felaktigheter och kvaliteten på revisorns granskning minskar (Tepalagul & Lin 2015). Enligt tidigare forskning innebär det att intygandet av de finansiella rapporterna kan anses betydelselösa om det genomförs av en revisor utan oberoendeställning. Detta leder till att granskningen saknar den förväntade legitimiteten (Wallace 2004). Revisorns krav på oberoende krävs alltså för att revisionens syfte ska uppfyllas (Eklöv Alander 2019).

Det finns även kritik mot att se oberoendet som en grundsten i revisorns yrkesroll då det finns praktiska problem kring såväl genomförandet, övervakning samt reglering (Church, Jenkins & Stanley 2018). Till följd förklarar en del revisorer att oberoendet inte är så pass trovärdigt att en hel yrkesroll ska vila på en sådan svag grund. Ytterligare problem som belysts kring att uppnå oberoende, är den faktor att klienten är en kund som anlitar och betalar revisorn för den granskning som genomförs. Logiken att vara oberoende som revisor i sin relation till klienten kan därför ses som problematisk. Ett förslag som framställts i tidigare forskning, för att minska den ovan nämnda problematiken, är att informera ytterligare om hot mot oberoende istället för att utöka reglering och tolkningar (Church, Jenkins & Stanley 2018).

### 2.2.1 Faktiskt och synbart oberoende

En revisors oberoende består av två komponenter, faktiskt oberoende (independence in fact) och synbart oberoende (independence in appearance) som båda ska uppfyllas för att revisorns oberoende anses komplett (Carrington 2014; Jenkins & Stanley 2019).

Det faktiska oberoendet är enbart upp till revisorn själv att få en uppfattning kring och förknippat med revisorns tankesätt och omdöme (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019). Det kan förtydligas som revisorns egen bild av sitt oberoende (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Oberoendets kärna består av självständighet, objektivitet samt integritet. För att oberoendet ska uppfyllas krävs det att revisorn i samtliga situationer kan uppfylla dessa begrepp i såväl sin planering som vid själva granskningen. Om varken planeringen, granskningen och rapporteringen blivit influerat av vare sig aktieägare, styrelseledamöter, finansdirektör eller personer med liknande relation till det granskade företaget, kan revisorn sägas ha bevarat sitt oberoende (Eklöv Alander 2019). För att skapa och bevara det faktiska oberoendet krävs det att revisorn följer alla de regler och etiska koder som förväntas inom yrket, men även anpassar sin arbetsprocess och rutiner inom sin byrås regelverk. I sitt arbete utbildas revisorn från tidigt stadie att i sitt sätt att arbeta med att bevara oberoendet. Svårigheter med det faktiska oberoendet är att en revisors tankesätt inte kan observeras och därmed bevisa att det faktiska oberoendet existerar (Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019). Att det faktiska oberoendet inte är uppfyllt anses vara en av de främsta anledningarna till att revisionskvaliteten försämras, då revisorn kan frångå att utföra sitt grundläggande ansvar att upptäcka samt rapportera felaktigheter (Mostafa Mohamed & Hussien Habib 2013). För att revisorn och dess granskning ska uppfylla kravet på god revisorssed vid rapportering av revisionsberättelsen, krävs att faktiska oberoendet uppfylls (Eklöv Alander 2019).

Vid synbart oberoende är det istället utomstående intressenter, en tredje part, som uppfattar revisorns insatser och koppling till dennes oberoende, alltså om revisorn uppfattas som oberoende och fri från intressekonflikter (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019). Det synbara oberoendet innefattar det upplevda oberoendet från aktieägare, kreditgivare och andra intressenter, med fokus på relationen mellan klienten och revisorn. Anser de utomstående intressenterna att det inte föreligger någon intressekonflikt och litar på att revisorns oberoende funnits med under processen, bedöms det synbara oberoendet uppfyllt (Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019). För att uppnå det synbara oberoendet krävs det att revisorn undviker situationer där tredje part ifrågasätter dennes oberoende (Eklöv Alander 2019).

Som nämnts tidigare i uppsatsen har det på senare år förekommit kritik och tveksamhet kring hur revisorn faktiskt kan vara oberoende, framför allt när en relation mellan revisor och klient pågått under lång tid (Eklöv Alander 2019). En alltför långvarig relation kan övergå till vänskap, ett så kallat vänskapshot, men även möjligheten att revisorns skepticism avtar med åren. Ytterligare tvivel om revisorn kan uppfylla sitt krav på oberoende finns också när revisionsbyråers intäktssida representeras av huvudsakligen konsulttjänster till de klienter

som även granskas. Externa parters oro kring långvariga relationer mellan revisor och klient, samt andelen av revisionsbyråns arvoden som kommer från just konsulttjänster, har därför skärpt kraven för att det synbara oberoendet ska vara uppfyllt. Med detta betyder det inte att revisorn i fler fall inte uppfyller sitt faktiska oberoende, utan snarare allmänhetens oro över om det synbara oberoendet faktiskt är uppfyllt (Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019).

Eftersom revisorsrollen innefattar att sälja sin tjänst, som handlar om förtroende, är det viktigt ur ett affärsperspektiv att revisorerna just uppfattas som oberoende av aktörer i behov av revision (Eklöv Alander 2019). Revision på börsnoterade bolag har fått hårdare reglering, med krav på såväl person- som byrårotation, just för att säkerställa revisorns oberoende. Utöver det har vissa konsulttjänster, utförda av revisorer förbjudits, samt bestämmelser kring hur stor del konsulttjänster som får uppta av det totala arvudet. Syftet med regleringen är att det synbara oberoendet mer tydligt ska bevaras.

### **2.2.2 Krav på revisorns oberoende**

Enligt 20§ Revisorslagen (SFS 2001:883) har en revisor skyldighet att utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet. Det innebär att revisorn måste vara opartisk och objektiv vid sin granskning. Det framkommer i 21§ Revisorslagen att en revisor måste avskriva sig uppdraget om hen på något sätt har en koppling till klienten. Revisorn ska dessutom utföra sitt arbete enligt god revisionssed enligt 19§ Revisorslagen.

Enligt EU:s revisionspaket som infördes 2016 blev det hårdare krav på revisorns opartiskhet och självständighet. Det framställdes att revisorer ska pröva sin opartiskhet samt självständighet och utifrån den prövningen avgöra om hen bör avsäga sig revisionsuppdraget eller inte (Regeringskansliet 2016; Justitiedepartementet 2016).

År 2018 infördes nya oberoenderegler som International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) framställt. Det som förändrats är gällande långvariga relationer mellan revisor och klient (Halling 2018). Till följd av IESBA:s nya oberoenderegler framställde FAR en uppdaterad EtikU 13 Revisorsrotation. Den uppdaterade Revisorsrotationen innebar att revisionsuppdrag för företag av allmänt intresse numera ska vara tidsbegränsade med hänsyn till relationen mellan revisionsbyrå eller revisorn och klienten. Däremot gäller inte denna tidsbegränsning för finansiella företag som inte är av allmänt intresse (Justitiedepartementet 2016).

### **2.2.3 Hot mot oberoendet**

Enligt vad som framställs i *EtikU 13 Revisorsrotationen* att en revisor som under en längre tid haft samma klient eller revisionsuppdrag, kan framstå som ett hot mot revisorns oberoende (FAR 2019a). I synnerhet gällande risken kring revisorns oberoende associerat till hot om vänskap eller egenintresse. Vänskapshot innebär att en revisor är tillmötesgående eller har överseende med sin klient som resultat av deras långa eller nära relation (FAR 2019b). Egenintressehot beskrivs som ett ekonomiskt eller liknande intresse, där revisorn agerar på ett



opassande sätt med inverkan på revisorns beteende eller omdöme. Enligt 21a§ Revisorslagen (SFS 2001:883) behöver en revisor pröva sitt oberoende inför varje uppdrag genom analysmodellen, för att säkerställa sin opartiskhet.

Enligt 9 kap 17§ Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) samt 17§ Revisionslagen (SFS 1999:1079) har revisorn skyldighet att inte ingå eller delta i något som kan leda till jäv. Jäv uppstår när en person är partisk, om en revisor anses jävig följer hen inte sin opartiskhet eller självständighet (Boverket 2018). Det beskrivs i 25§ Revisorslagen (SFS 2001:883) att en revisor inte får delta i någon sidoverksamhet som kan leda till att dess förtroende rubbas. Carrington (2014) beskriver att nyckelordet är *förtroende* mellan revisor och klient. Om revisorn skulle omfattas av någon typ av sidoverksamhet kan det uppfattas som ett hot mot oberoendet.

Tepalagul och Lin (2015) beskriver i sin artikel *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review* om fyra olika typer av hot mot revisorns oberoende, klientoberoende (client independence), rådgivningstjänster (non-audit services), revisorsperiod (auditor tenure) samt kundanslutning till revisionsföretag (client affiliation with audit firms). Författarna redogör att en relation mellan revisor och klient som pågått under en längre tid skapar en nära bekantskap vilket kan medföra hot mot revisorns oberoende samt revisionskvalitet. Tepalagul och Lin (2015) förklarar dessutom att det kan ske kompromiss med oberoendet i situationer där revisorn vill behålla klienter från större företag på grund av högre lönsamhet. Vid dessa tillfällen kan revisorer ha incitament att ge med sig för pressen från klienter (client pressure).

#### **2.2.4 Analysmodellen**

En revisor prövar själv sitt oberoende vid varje revisionsuppdrag. För att göra denna prövningen använder revisorer sig av *analysmodellen* (Carrington 2014). Analysmodellen kan hjälpa en revisor att inse sin oberoendeställning. I situationer då det är någon slags tveksamhet kring revisorns opartiskhet kan analysmodellen hindra revisorn att genomföra revisionsuppdraget. Carrington (2014) beskriver att en revisor genomför en prövning med hjälp av analysmodellen före uppdragen startar samt varje gång ny information och uppgifter uppstår. För att fastställa om uppdraget ska genomföras eller avsägas tillämpar revisorn International Federation of Accountants (IFAC) etiska regler.

Analysmodellen grundar sig enligt 21§ Revisorslagen (SFS 2001:883) där det framkommer att revisorn ska avskriva sig revisionsuppdrag om dess opartiskhet eller självständighet ifrågasätts. Enligt 21a§ Revisorslagen redogörs fem olika situationer där en revisor ska avsäga sig sitt uppdrag om dess oberoendeställning kan förändras (Carrington 2014; FAR 2003). Enligt Eklöv Alander (2019) är 21a§ principbaserad, vilket innebär att det finns riktlinjer för hur revisorn ska agera, snarare än specifika regler. Dessa fem situationer där revisorn ska avsäga sig uppdraget beskrivs enligt 21a§,

- a) Om revisorn direkt eller indirekt har ett ekonomiskt intresse i klientens företag,
- b) Om det sker någon form av rådgivning utanför revisionsuppdraget,

- c) Ifall revisorn har varit ett stöd för eller emot klientens utgångspunkt i någon ekonomisk eller rättsenlig situation,
- d) Huruvida det skulle förekomma en nära relation mellan revisorn och klienten eller någon annan i samma verksamhet,
- e) Om revisorn skulle utsättas för något typ av hot eller annan påverkan som är avsedd med obehag.

Det förekommer även en generalklausul enligt 21a§ 2 p. som innebär att revisorn ska avsäga sig sitt uppdrag om det skulle förekomma någon annan situation än nämnda ovan där revisorns opartiskhet och självständighet kan förändras.

Ovan nämnda punkter kan ses som hot mot revisorns oberoende. Dessa hot är egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot, skrämshot samt generalklausul (Eklöv Alander 2019). Dessa hot framkommer enligt 21§ Revisorslagen (2001:883) och förekommer även i IESBA:s etikkod.

Egenintressehot gäller ekonomiska hot eller annat som påverkar revisorns omdöme och beteende. Självgranskningshot handlar om när en revisor gör en bedömning av upprättande av en annan revisors granskning, och behöver ta ställning till när ett dåligt beslut och råd har tagits av tidigare revisor (Eklöv Alander 2019; FAR 2001). Partställningshot uppstår om en revisor riskerar sin objektiva ställning för att främja en klients ställning. Vänskapshot kan uppstå om revisorn har en långvarig eller nära relation med sin klient, eller om revisorn är tillmötesgående till klientens intressen. Skrämshot föreligger om revisorn blir påverkad av annan part i sin oberoendeställning. Enligt generalklausulen ska revisorn avgå eller avsäga sig uppdraget om dess oberoendeställning förändras (Eklöv Alander 2019). Revisorn behöver däremot inte lämna sitt uppdrag enligt 21a§ 2 st. Revisorslagen (SFS 2001:883) om hen tillämpligt motåtgärder där dess oberoende inte längre är tveklaktigt.

Revisorer använder förklaringen av hoten som vägledning vid utförande av revisionsuppdragen (Eklöv Alander 2019). Om en av situationerna ovan skulle uppstå förekommer en presumtion, som innebär en hotad oberoendeställning hos revisorn. Presumtionen betyder att revisorn ska avsäga sig revisionsuppdraget (Carrington 2014; FAR 2003). Det finns däremot undantag från när revisorn ska avsäga sig uppdraget, där revisorn själv behöver uppvisa bevis. Undantag kan ske vid särskilda förutsättningar om revisorn genomfört förändringar så dess oberoendeställning inte längre behöver ifrågasättas (Carrington 2014).

Enligt 24§ i Revisorslagen (SFS 2001:883) är det krav på att revisorn ska genomföra dokumentation av prövningen av sitt oberoende (Carrington 2014; FAR 2003). Dokumentationen ska bestå av väsentlig information som redogör revisorns opartiskhet och självständighet (SFS 2001:883). Informationen behöver bara dokumenteras när revisionsberättelsen är färdig (Carrington 2014).

### 2.3 Revisorns rådgivning

Utöver att genomföra revisionstjänster åt företag erbjuder även revisorer rådgivning. I Revisorslagen 2 § 8 p. (SFS 2001:883) definieras revisionsverksamheten som;

*“a. verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren” samt,  
“b. rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.”.*

Tillhandahållandet av konsulttjänster anses kunna förbättra revisionseffektiviteten, genom kunskapsspridningseffekten. Då samlar revisorn kunskap om företaget och dess verksamhet under utförandet av konsulttjänsterna (Carrington 2014; Joe & Vandervelde 2007). Men det finns även kritik mot att tillhandahållandet av konsulttjänster hotar revisorns oberoende och genererar lägre revisionskvalitet (Carrington 2014; Causholli, Chambers & Payne 2014).

Under 1980-talet började rådgivningstjänster för företagsledning utvecklas i de stora revisionsbyråerna (Eklöv Alander 2019). Resultatet blev en potentiell konflikt kring revisorns oberoende och därmed revisionstjänstens syfte. Genom ny lagstiftning begränsades möjligheten för revisionsbyråerna att erbjuda dessa typer av tjänster. Idag är tillhandahållandet av vissa konsulttjänster, från revisorn eller dess byrå, till revisionsklienter inte möjligt. Det är till och med så att det finns ett antal konsulttjänster som är förbjudna att erbjuda från revisionsbyrån till dess revisionsklienter. Observera att förbudet och begränsningen av vissa konsulttjänster enbart tillämpas på revisionsklienterna och att byråerna fortfarande får erbjuda sina experttjänster till övriga kunder på marknaden (Eklöv Alander 2019).

EU:s revisionspaket skapades för att förtydliga vilka tjänster en revisionsbyrå får erbjuda sina revisionsklienter. De företag som påverkades mest var de av allmänt intresse (Eklöv Alander 2019). Med start under finanskrisen 2008 uppkom reaktioner på EU-nivå gällande konsulttjänster utförda av revisorer och om det eventuellt kunde påverka dennes oberoende (Hohenfels & Quick 2020). Utfallet av reaktionerna genererade en lagstiftning som innebar en begränsning av vilka konsulttjänster som får erbjudas till revisionsklienter, med främst fokus på företag av allmänt intresse. Förordningen som EU införde innehöll bland annat en svartlista med konsulttjänster som revisorn inte får utföra åt sina revisionsklienter. Förordningen innebar en möjlighet för medlemsländerna att anpassa sin lagstiftning efter vissa utvalda tjänster, såsom skatterådgivning (Hohenfels & Quick 2020). Syftet var främst att stärka revisorns och byråns oberoende. Störst fokus låg på det faktiska oberoendet, som tillsammans med synbart oberoende är grunden i revisorsyrket (Eklöv Alander 2019). Revisionsnätverket ansåg istället att förordningen begränsar deras fulla potential samt att kompetensen som revisorer besitter har tagit skada av denna reglering. Revisionsyrket går också mot en allt mer digitaliserad verksamhet och ställer därmed högre krav på en bredare kompetens inom företagen.

En betydande del av de större revisionsbyråerna får sina intäkter från just dessa tjänster, majoriteten av vissa byråers omsättning består av konsulttjänster (Carrington 2014). Konsulttjänster är de tjänster som revisorn utför men som inte har med revisionsuppdraget att göra. Anledningen till att revisionsbyråer har ett utbud av konsulttjänster beror på den kompetens som revisorer besitter. Med hjälp av personalens kompetens ökar möjligheten att konkurrera på marknaden med utbudet av konsulttjänster. Vid utförandet av konsulttjänster ökar även kunskapen om företaget, vilket leder till att revisionsbyråernas pris blir lägre då det inte krävs lika lång tid att sätta sig in i företaget vid en revision, när samma byrå tidigare utfört konsulttjänster (Carrington 2014; Joe & Vandervelde 2007).

Fördelar med utbudet av konsulttjänster är att revisorn skaffar sig kunskap om företags verksamhet vid utförandet av konsulttjänster, vilket gynnar själva revisionsprocessen (Carrington 2014). Dessutom kan revisionsbyråer leverera konsulttjänster till ett lägre pris än andra på marknaden genom stordriftsfördelar (Antle, Gordon, Narayanamoorthy & Ling 2006; Carrington 2014). Det finns även svårigheter med denna typ av rådgivning. Revisorer och deras byråer kan bli beroende av konsulttjänsternas intäkter och därmed godta företagens påståenden som de annars inte accepterat. Detta kan generera att revisorns oberoende hotas och revisionen tappar sin höga bestyrkandegrad på marknaden (Carrington 2014).

Till följd av den strängare regleringen från EU:s revisionspaket sålde såväl PricewaterCoopers (PwC) som KPMG delar av sina verksamheter, mer specifikt de delar som erbjöd redovisningstjänster (Eklöv Alander 2019). Anledningen till det kan tänkas vara det nya införandet av byråjämv, vilket innebär att revisorer i större företag inte får genomföra en revision om en kollega på samma byrå utfört en del av bokföringen. För mindre företag är regleringen inte lika sträng, då får revisorn utföra revisionen trots att en kollega från samma byrå framställt årsredovisning, koncernredovisning, huvudbokföring samt bokslut (Eklöv Alander 2019).

### **2.3.1 Rådgivning SME's**

Den vanligaste källan till professionella rådgivningstjänster bland SME's är den externa revisorn (Bennett & Robson 1999; Berry, Sweeting & Goto 2006; Collis & Jarvis 2002; Svanström & Sundgren 2012). Det är därför viktigt att revisorn är medveten om sin betydelsefulla roll för dessa företag och hjälpa de i såväl en konsultroll som att bistå företagen att följa de råd som ges (Berry, Sweeting & Goto 2006; Collis & Jarvis 2002; Robson & Bennett 2000). Tidigare studier om rådgivningstjänster för SME's har visat att dessa typer av bolag är i behov av externt stöd, då de inte besitter expertis eller resurser inom vissa områden (Collis & Jarvis, 2002; Robson & Bennett 2000). Till följd av den resursbrist som förekommer inom SME's krävs det ofta av företag att köpa den typ av rådgivning vars kompetens inte finns inom företaget (Carey & Tanewski 2016). SME's med små styrelser har därför ett ökat incitament att förvärva rådgivning från externa revisorer. SME's med internt anställda revisorer har inte samma behov av inköp av rådgivning från externa revisorer.

Forskning visar även att de externa revisorerna är det bästa alternativet för SME's, för att få rätt kompetens kring rådgivning (Bennett & Robson 1999). Dessutom redogör Berry, Sweeting och Goto (2006) att SME's med snabb tillväxttakt haft en högre efterfrågan på extern rådgivning från revisorn. Inköp av rådgivningstjänster är positiv i den mån att revisorns kunskap om företaget ökar samt revisorns kompetens. Det negativa är det förhållande som skapas mellan revisor och klient. Samtidigt som den stärkta relationen och ett växande beroende mellan revisor och klient ses som negativt, medför det att revisorn redan har insyn i företaget vilket anses vara en positiv sak. SME's behöver tid för att avgöra om revisorns kompetens är tillräcklig innan de beslutar för att anlita personen som rådgivare. Genom att lära känna revisorn under revisionsprocessen, får företagsledningen en möjlighet att skapa en relation med revisorn för att därefter avgöra om revisorn är rätt person med rätt kompetens att ge företagsråd (Carey & Tanewski 2016).

Studier har visat att vid inköp av rådgivningstjänster, från SME's revisor, ökar längden på relationen mellan revisor och klient avsevärt (Svanström & Sundgren 2012). Svanström & Sundgren (2012) beskriver att detta hör ihop med den ökade kunskapspridningen som det innebär att använda sin revisor till ytterligare tjänster utöver revisionen. Studien (Svanström & Sundgren 2012) visar även att det finns en positiv koppling mellan köp av rådgivningstjänster från den byrå som även innehar revisionstjänster, då detta anses öka den upplevda kvaliteten på revisionstjänster.

I Sverige finns det krav på företag gällande revisionsplikt, huvudregeln är att ett aktiebolag ska ha en revisor men det finns några undantag (Bolagsverket 2020). År 2010 avskaffades revisionsplikten för små aktiebolag. Syftet med avskaffandet av revisionsplikten var att förenkla företagets administrationsarbete samt minska deras kostnader (Allabolag 2020). Men istället visade Riksrevisionens granskning att regleringen orsakat ett ökat antal felräknade årsredovisningar samt en ökad risk för skattebrott och ekonomisk brottslighet. Trots kritiken och övervägande om återanskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag, valde Civilutskottet att lägga ner regeringens skrivelse 2017/2018:201 (Sveriges Riksdag 2018). Enligt Johan Pharmanson kan det dock finnas fördelar med att anlita en revisor trots att företaget inte har revisionsplikt (Allabolag 2020). Utöver revisorns roll som granskare anser Johan Pharmanson att en av de viktigaste uppgifterna han som revisor har är kunskapsöverföring. Pharmanson utvecklar att den erfarenheten som revisorn har, medför att han är medveten om de flesta problem och därav ge förankrade svar om hur de kan lösas. Han poängterar dock att oberoendeställningen inte får äventyras. Johan Pharmanson förklarar att en revisor kan ge mervärde genom att sätta sig in i verksamheten och ge förbättringsförslag. Att identifiera risker i tid och åtgärda dessa, för att undvika stora kostnader, men även ge tips på hur redovisningen kan förbättras. Dessutom att ge råd som leder till en positiv utveckling för företaget, förtydligar Pharmanson också är en revisors uppgift. Allabolag (2020) beskriver att fördelar med att anlita en revisor är att öka trovärdighet, bättre finansiering, ökad tillväxt, som bollplank och som hjälp vid offentliga upphandlingar. Att använda en revisor som bollplank görs likt det Pharmanson redogjorde för, då revisorn har stor erfarenhet av olika företag och branscher finns kunskap att både identifiera risker och möjligheter i ett tidigt stadi.

## 2.4 Sammanfattning

Referensramen ovan inleddes med en förklaring av revisorns roll tillsammans med en beskrivning av revisionsprocessen och dess sju steg. Revisorn har ett flertal roller men den viktigaste är granskningen och utlandet av företags finansiella rapporter. Till följd av den kunskap som revisorn har i sitt arbete tillsammans med bra insyn i företag, erbjuder även revisorer olika typer av rådgivningstjänster.

Revisionsyrket bygger på deras oberoende, vilket anses som grundstenen inom arbetet. Oberoendet är centralt för en revisor då det kan beskrivas som den tillgång de erbjuder till sina klienter. Utan revisorns oberoende kan granskningen anses vara betydelselös. En granskning utan en oberoende revisor skulle tappa sitt syfte, vilket genererar att efterfrågan på revisionstjänster försvinner. Det faktiska och synliga oberoendet behöver båda vara uppfyllt för att revisorn ska kunna genomföra revisionstjänster. Enligt tidigare forskning är det faktiska oberoendet svår att bedöma om det är uppfyllt. Med hjälp av analysmodellen försäkras sig revisorer om sitt oberoende inför varje nytt uppdrag men även för alla klienter i början av varje nytt räkenskapsår.

Revisorn erbjuder även rådgivning för företag utöver att genomföra revisionstjänster. Att utföra konsulttjänster som revisor anses förbättra revisionseffektiviteten, genom kunskapsspridning. Då revisor utträttar rådgivning till en klient, ökar kunskapen om företaget hos revisorn, vilket ökar effektiviteten vid en granskning. Omsättningen hos större revisionsbyråer består idag majoriteten av intäkterna från just konsulttjänster. Svårigheterna med konsultrådgivning är att byråerna kan bli beroende av konsulttjänsternas intäkter och därmed hamnar i en beroendeställning gentemot kunden. Detta kan generera att revisorns oberoende hotas och revisionen tappar den legitimitet som en granskning ska innebära.

Referensramen är strukturerad enligt tre teman; revisorns roll, revisorns oberoende samt revisorns rådgivning. Dessa teman kommer vara i fokus genomgående i uppsatsens resterande avsnitt.

### 3. Metod

*Här presenteras hur studien genomförts. Först beskrivs forskningsmetod i form av vad det är för typ av studie. Sedan presenteras vilken litteratur som använts. Därefter urval av respondenter och hur processen av datainsamling gick till. Avslutningsvis presenteras bearbetningen av intervjun samt forskningsetiska aspekter.*

#### 3.1 Forskningsmetod

Vår uppsats är en kvalitativ studie i form av semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer. Enligt Patel och Davidson (2019) beskrivs kvalitativ inriktad forskning med fokus på “mjuka” data som till exempel intervjuer.

Det finns olika typer av intervjuformer, öppen respektive strukturerad. I den strukturerade intervjuformen utgår intervjuaren från ett redan känt fenomen (Lantz 2013). I den strukturerade formen bestämmer intervjuaren ett sammanhang som sedan är en röd tråd genom intervjun, vilket skiljer sig mot den öppna formen där det istället är den tillfrågade personen som avgränsar och bestämmer sammanhanget. Det finns två typer av strukturerad intervjuform, helt strukturerade och semistrukturerade. Den helt strukturerade formen innebär att intervjupersonen får frågor med medföljande svarsalternativ, likt en enkät. Den form av intervju ger svar på frågor i form av kvantitet, snarare än förståelse (Lantz 2013).

Semistrukturerad intervju innebär att det förekommer specifika teman som ska besvaras men att den som blir intervjuad kan svara hur den vill samt i den ordning som passar bäst (Patel & Davidson 2019). Det genererar frågeställningar om intervjupersonens upplevelse av både kvaliteter och kvantiteter (Lantz 2013). Patel och Davidson (2019) beskriver att både intervjuaren och den som blir intervjuad, skapar och konstruerar samtalet med sina frågor samt svar. Däremot är det intervjuaren som hjälper den intervjuade personen att skapa ett samband kring ämnet som diskuteras. Intervjuaren som använder sig av denna form söker kunskap om potentiella relationer som finns mellan olika begrepp (Lantz 2013). Upplägget för en semistrukturerad intervju är att framställa olika frågeområden och inom dessa skapas sedan ett antal följdfrågor. Frågorna som ställs består av en kombination av öppna men även fasta svar. Syftet med en semistrukturerad intervju är att intervjuaren får svar i form av den tillfrågades syn på det som intervjuaren anser är viktigt. En fördel med den semistrukturerade intervjuformen är att svaren från olika respondenter följer de olika teman som byggs upp av frågeställaren. Då blir det enklare att analysera och jämföra personernas svar (Lantz 2013).

Anledningen till att författarna valde en semistrukturerad intervjuform är då varken den öppna formen, eller den strukturerade formen, kunde bidra till att svara på syftet. Då syftet var att få svar på åsikter kring revisorns oberoende samt rådgivning och dess påverkan under Covid-19, valdes en semistrukturerad intervju (Lantz 2013). Enligt Lantz (2013) innebär den öppna intervjuformen breda frågor och följdfrågor, något som ansågs ge ökad förståelse. Författarna ville undersöka ett redan existerande fenomen, och samtidigt göra avgränsningar och bestämma sammanhang. Lantz (2013) beskriver att den strukturerade intervjun innehåller fasta svar, något som inte eftersöks i studien syfte. Istället var det auktoriserade revisorers syn på olika fenomen som ville studeras, vars svar kunde skilja sig väldigt mellan olika

respondenter. Men samtidigt ansågs användandet av frågeområden som gynnsamt för såväl respondenterna vid intervjun men även för intervjuare vid analys och jämförelse.

### 3.2 Litteratur

Revisorns oberoende och problematik kring deras utbud av rådgivningstjänster var av relevans för studien. Första steget var att ha så mycket kunskap som möjligt om tidigare forskning och annan litteratur från start. Det ansågs vara till nytta vid utformandet av såväl ett lämpligt syfte som lämpliga intervjufrågor, vars svar bearbetats i empirin. I litteratursökningen användes olika databaser, främst Göteborgs Universitetsbibliotek "supersök", FAR online samt Business source premier. Sökord som användes var bland annat; *Audit, Non-audit services, Auditor independence* samt *SME's*. Utöver användandet av databaser nyttjades även referenser på de vetenskapliga artiklar som hittats genom ovan nämnda sökord. Som komplement till de vetenskapliga artiklarna användes böcker, webbsidor som Revisorsinspektionen, samt uttalanden från Regeringskansliet.

### 3.3 Urval av respondenter

För att få möjlighet till intervjuer med auktoriserade revisorer gjordes ett urval av revisionsbyråer där kontakten inleddes. I vissa fall togs kontakten direkt med en auktoriserad revisor, medan i andra fall togs kontakt först med en assistent på byrån, för att sedan få information om vilken revisor som hade mest kunskap kring intervjufrågorna. Några av respondenterna erhöles genom kontakt från handledaren och några hade författarna redan kontakt med sedan tidigare. Kravet på respondenterna var att de skulle vara auktoriserade revisorer för att kunna ge oss en så bra inblick i arbetet som möjligt, och gärna varit i branschen i många år. Anledningen till det var för att frågorna som ställdes relaterade till kring skillnader idag i jämförelse med tidigare år. För att få ut ett användbart svar, krävdes det att intervjupersonerna arbetat ett antal år inom branschen.

De revisorer som deltog i intervjun ansågs trovärdiga för att besvara intervjufrågorna. Flertalet svar var liknande från revisorerna trots olika revisionsbyråer, men det var även ett antal aspekter där svaren skiljde sig åt i form av uppfattningar och tolkningar. De flesta revisorerna valde att inte vara anonyma i intervjun, detta kan däremot leda till att en del idealiserade svar gavs. Däremot valde författarna att anonymisera samtliga respondenter efter handledning. Revisorerna som intervjuades var mestadels från olika revisionsbyråer i olika storlekar, från mindre där bara ett kontor finns, till större där flera kontor finns såväl nationellt som internationellt. Målet var att intervju revisorer från olika byråer för att se om svaren skulle vara varierande eller liknande kring deras synsätt och arbetssätt. Samtliga respondenter som deltog var från olika revisionsbyråer. Målet för antal respondenter till uppsatsen var åtta till tio stycken. På grund av den pågående Covid-19 pandemin samt högsäsong inom revisorsyrket, i och med årsbokslut, fick vi ihop totalt sex antal intervjuer. Urvalsgruppen bestod av en kvinna och fem män. Att urvalsgruppen består av fler män än kvinnor kan bero på flera aspekter, enligt Revisorsinspektionen (2020) är det cirka 35% kvinnor som är kvalificerade revisorer medan resterande 65% är män som är kvalificerade revisorer.



**Tabell 1 - Sammanställning av samtliga respondenter**

<b>Respondent</b>	<b>Revisionsbyrå</b>	<b>Position</b>	<b>Datum</b>	<b>Tid</b>
Revisor A	HGM Revision Falkenberg	Auktoriserad revisor	30/11-2020	40 min
Revisor B	RSM	Auktoriserad revisor	3/12-2020	38 min
Revisor C	Ernst & Young	Auktoriserad revisor	4/12-2020	45 min
Revisor D	Ernst & Young	Auktoriserad revisor	4/12-2020	30 min
Revisor E	R3 Revisionsbyrå	Auktoriserad revisor	7/12-2020	34 min
Revisor F	Guide Revision	Auktoriserad revisor	8/12-2020	48 min

### **3.4 Datainsamling**

I den första kontakten som togs skickades ett mail ut med en kort beskrivning av författarna samt syftet med uppsatsen. Även information om hur lång tid intervjun förväntades ta, samt ett urval av intervjufrågorna inom de olika områden. Tre typer av svar mottogs av mailutskicken. En del revisorer tackade ja till en medverkan i intervjun, medan en del ville veta mer specifikt vilka frågor som kunde ställas, innan ett svar gavs. Resterande revisorer tackade nej. De som tackade ja till en medverkan fick ett kompletterande mail med resterande intervjufrågor samt en möteslänk till Teams, där alla intervjuer hölls under studien. Även de som inte tackade ja direkt fick ett kompletterande mail med resterande frågor, för att ge dem möjligheten att få ytterligare insikt i arbetet.

Inledningsvis i arbetet var fokus på referensramen. Det ansågs nödvändigt att ha så mycket kunskap kring ämnet som möjligt, för att utveckla de mest lämpade frågorna för att uppnå syftet. Vid formulering av frågor är det enligt Lantz (2013) bland annat viktigt att frågorna ska ha en tydlig innebörd och inte vara dubbla.

En typ av intervjuplan skapades vid inledandet av arbetet. En intervjuplan kan beskrivas som en grund för själva intervjun. Den innehåller de frågeområden och dess tillhörande följdfrågor i den ordningen som de sedan ska ställas under intervjun (Lantz 2013). I och med den semistrukturerade intervjuformen blev intervjuplanen en mix av den öppna

intervjuformen och den strukturerade intervjuformen. Den öppna formen anger enbart frågeområden samtidigt som den strukturerade formen innehåller svarsalternativ och tydligt färdigformulerade frågor i en specifik ordning (Lantz 2013).

De första frågorna i intervjun bör bestå av information från intervjuaren till respondenten och bakgrundsinformation om intervjupersonen (Lantz 2013). I det första mail inkluderades all inledande information om vårt arbete som respondenten kunde ta del av. I början av intervjuplanen fanns det frågor under kategorin bakgrund, även kallad "bakgrundsvariabler" av Lantz (2013). Anledningen till bakgrundsfrågorna var att intervjuaren skulle få kunskap om respondenten och dennes erfarenhet i revisorsrollen. Men det gav oss även möjlighet att ställa frågor kring anonymitet och inspelning av intervjun. Lantz (2013) redogör att det är fördelaktigt för intervjun att ha en inledande del, dels hjälper det intervjuaren att förstå respondentens sammanhang, men även för att smidigt kunna ta upp etiska förutsättningarna under intervjuns genomförande. Ytterligare en fördel med att ta faktabaserade frågor i början är att de är enklare att svara på, vilket hjälper till att skapa en bra miljö mellan intervjupersonen och respondenten samt en mer avspänd stämning (Lantz 2013).

Ordningsföljden på frågorna är en viktig del i en intervju. Som nämnt ovan kan det vara fördelaktigt att börja intervjun med frågor kring intervjupersonens bakgrund (Lantz 2013). Den semistrukturerade metoden som använts i intervjun kännetecknas av konkreta frågor om ämnet som intervjun är baserad på. Syftet med den semistrukturerade intervju var att inte ställa för öppna frågor som kan förändras under intervjuns gång, men samtidigt inte heller en rad fasta frågor där man inte får avvika från den ursprungliga planen (Lantz 2013). Avsikten med studien var att skapa en större förståelse för revisorns oberoende och dess rådgivning, med fokus på Covid-19 pandemin. Frågorna ansågs vara av relevans och gav respondenterna själva en möjlighet att formulera och utveckla sina svar.

Målet var att genomföra en pilotstudie innan arbetet påbörjades med de "riktiga" intervjuerna. Men då tiden var knapp och det var svårt att få tag i intervjupersoner fanns det tyvärr inte möjlighet att genomföra detta. För att få möjlighet att förbättra frågorna trots utebliven pilotstudie, gjordes en komplettering efter första intervjun där svaren från respondenten granskades. Detta för att kommentera och lägga till potentiella följdfrågor som kunde vara av relevans. Enligt Lantz (2013) finns det fördelar med genomförandet av en pilotstudie, en av dessa är att förståelsen ökar för vad man vill få ut av intervjun. Trots förberedelsen genom teori, syfte och problemdiskussion, kan det lätt uppstå svårigheter att formulera precisa frågor.

### **3.5 Bearbetning av intervjuer**

Innan intervjuerna startade fick revisorerna frågan om det gick bra att spela in samtalet. Detta för att underlätta för författarna så att ingen värdefull information skulle gå förlorad. Samtliga individer gav ett samtycke på detta, vilket underlättade arbetet av framför allt empirin, men även analysen. Lantz (2013) beskrev att det finns olika sätt att dokumentera en intervju. För kvalitativa analyser kan det vara fördelaktigt att både spela in ljud och bild. Anledningen är

att det dels är svårt att både lyssna och anteckna samtidigt, men även att det kan vara bra spela in då det kan ge möjlighet till att analysera ur fler synvinklar, som först upptäcks efter ett antal intervjuer (Lantz 2013).

Efter att första intervjun var genomförd framkom ett par nya frågor som var aktuella att ha med i undersökningen. Resterande revisorer fick besvara dessa frågor, där svaren gav relativt liknande svar. Utifrån revisorernas svar uppfattades alla frågor relevanta att ha med i uppsatsen. Intervjufrågorna som besvarades delades in i tre underrubriker, *aktuellt idag*, *revisorers oberoende* samt *konsulttjänster*.

Efter att intervjuerna var genomförda gjordes en transkribering av varje intervju för att få en sammanfattning av informationen som senare skulle presenteras i empirin. Genom att skriva ned allt som sades i intervjuerna underlättades arbetet med att hitta likheter och skillnader i de svar som gavs. Strukturen på empirin var svår att besluta om, antingen att sammanställa respondenternas svar direkt i empirin alternativt att redogöra för varje respondents svar för sig. För att göra varje respondents svar tydligt beslutades att använda den struktur där varje respondent presenterades för sig, avsnitten delades in efter varje respondent med identiska underrubriker. Empirin delades upp i rubriker som anpassades efter syftet och frågeställningar; *Covid-19:s påverkan på revisorers arbete*, *Covid-19:s effekt på distansarbete*, *revisorers oberoende* samt *rådgivning*.

Författarna upplevde att ny information hade tillkommit genom intervjuerna och av den anledningen gjordes små kompletteringar i referensramen. Då samtliga revisorer hade SME's som kunder kompletterades referensramen med ett sådant avsnitt. Även en sammanfattning gjordes av referensramen, där det viktigaste summerades. Därefter påbörjades analysen, där samma rubriker används som i empirin. Författarna ansåg att liknande struktur genom såväl empirin som analysen skapade en röd tråd. Med utgångspunkt från analysen formulerades studiens slutsats.

### **3.6 Forskningsetiska aspekter**

Enligt Patel och Davidson (2019) är det viktigt att ta hänsyn till forskningsetiska aspekter i sin undersökning. Kravet är att innehållet ska vara av hög kvalitet samt med väsentliga frågor. Patel och Davidson (2019) beskriver att målet med forskningen är att framföra trovärdig information som är av vikt för samhällsutvecklingen samt individer. Det ska inte förekomma någon typ av kränkning, förödmjukelse samt varken psykisk eller fysisk skada. Respondenterna ska delta frivilligt samt kunna ändra sitt svar eller ta tillbaka sitt uttalande.

Patel och Davidson (2019) redogör fyra etikregler som har utformats av Vetenskapsrådet. Vetenskapsrådet (u.å.) är Sveriges största statliga forskningsfinansiär som förmedlar medel åt forskning inom alla vetenskapsområden. De har huvudansvaret kring frågor om forskningsetik.

Informationskravet, innebär att forskaren ska ge information om syftet på forskningen till berörda parter (Patel & Davidson 2019). Det kan vara i form av frågor eller formulär. I mailen som skickades ut till olika revisorer och revisionsbyråer framgick tydligt att det var revisorernas vilja samt möjlighet som skulle avgöra om ett eventuellt deltagande i studien.

Samtyckeskravet, deltagarna i forskningen får själva samtycka till om de vill delta i undersökningen eller inte (Patel & Davidson 2019). Varje deltagare blev informerad om undersökningens syfte samt intervjufrågor i förhand och fick vid intervjuens start frågan om inspelning gick bra. Vilket samtliga respondenter gav sitt samtycke till.

Konfidentialitetskravet, gäller alla känsliga uppgifter om personer som deltar i undersökningen (Patel & Davidson 2019). Personuppgifterna ska behandlas med konfidentialitet så de inte hamnar i obehörigas händer, därför krävs en förvaring av dessa uppgifter. Det är viktigt att varje individ informeras om forskningen syfte innan de deltar i undersökningen. Innan forskningen startar måste det framföras att det är frivilligt för individerna att delta. Samtliga revisorer fick förfrågan om att vara anonym eller inte innan intervjun började. De fick även frågan om de ville att revisionsbyrån skulle uppges eller inte. Alla revisorer gav sitt medgivande till att revisionsbyrån fick uppges och samtliga revisorer förutom en valde att inte vara anonyma i undersökningen.

Nyttjandekravet, innebär att informationen som tas fram i undersökningen, som rör information om varje individ, endast får användas för det ändamålet (Patel & Davidson 2019). Informationen får därför inte användas till något annat än just den undersökningen som individen själv samtyckt till att medverka i. Informationen som redogjordes i intervjuerna presenteras på sådant sätt att revisorerna inte ska kunna ta skada av sitt deltagande i efterhand.

## 4. Empiri

*I detta avsnitt kommer resultatet av de genomförda intervjuerna att presenteras. Avsnittet kommer delas in efter varje respondent. Vidare kommer varje respondent först beskrivas kortfattat samt delas in i fyra underrubriker, Covid-19:s påverkan på revisorns arbete, Covid-19:s effekt på distansarbete, revisorns oberoende samt rådgivning. Intervjufrågorna som ligger till grund för det som presenteras i detta avsnitt återfinns i Bilaga 1.*

### 4.1 Revisor A

Revisor A arbetar på en liten byrå vid namn HGM Revisions Falkenberg. Respondenten har arbetat som revisor i totalt 15 år, med en kort paus på några år för att arbeta som ekonomiansvarig. Han är främst ansvarig för bostadsrättsföreningar, men har även klienter inom andra branscher som exempelvis golfklubbar.

#### 4.1.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete

Revisor A anser att arbetet inte har förändrats så mycket under den rådande pandemin. Istället redogör han för att det har påverkat just honom positivt. Det har varit betydligt enklare att få tag i personer som verkställande direktörer och ekonomichefer. Tidigare har han upplevt att dessa personer rest mycket, främst i privatlivet, och därav varit svåra att snabbt nå. Han förklarar att effekten av det har lett till att han som revisor aldrig legat i så bra fas som nu, då det varit lättare att få tag i personer och därmed hålla tidsplanen.

Den del som har förändrats är rådgivningen kring det flertalet stödpaket som regeringen tagit fram i syfte att hjälpa företag. Revisor A menar att de bistår kunderna med bland annat beräkningar av omställningsstödet, men även med ett intyg som krävs för att få ta del av omställningsstödet. Revisor A beskriver:

*“Just kring korttidspermittering är det inte så mycket konsulttjänster från just revisions-sidan, utan snarare mer från redovisningskonsulterna som har fått ännu mer frågor kring det. Kring omställningsstödet har det varit mycket frågor och jag har försökt vara väldigt proaktiv och informera samt hjälpa de med beräkningar och revisionsintyg.”*

Revisor A förklarar att den största efterfrågan har varit kring korttidspermittering med anledning av att det finns stora belopp att spara in på. Omställningsstödet ger ett betydligt mindre stöd och ger mindre pengar än korttidspermitteringarna. Han berättar att han själv varit mer involverad vid rådgivning kring omställningsstödet, med anledning av att det är hans expertis. Korttidspermittering är mer praktiska frågor och där finns det andra som har bättre kunskap, så därför hänvisar han som revisor de vidare till exempelvis redovisningskonsulten.

### 4.1.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet

HGM Revision Falkenberg hade sedan två till tre år tillbaka påbörjat uppbyggandet av ett mer digitaliserat arbetssätt. Revisor A berättar att det främst handlar om hur de arkiverar material, men även att arbeta mer digitalt. Respondenten menar att då de redan varit digitaliserade påverkades inte deras arbetssätt alltför mycket till följd av pandemin. Något han däremot saknar är den sociala kontakten. Revisor A förklarar att han redan innan Covid-19 tog fart utförde majoriteten av alla sina uppdrag på distans. Anledningen till att han fortfarande åker ut till ett antal kunder är då det lämpar sig bättre vid utförandet av granskningen. Revisor A beskriver förändringen som:

*“Det är egentligen ingenting som har förändrats, då vi redan haft den digitala strukturen sedan tidigare, innan Corona. Men att nu vid de valbara uppdragen väljer en digital leverans vid ett bokslut framför att åka ut till kunden, om det finns en möjlighet till det.”*

### 4.1.3 Revisorns oberoende

Revisor A beskriver sitt oberoende som att det är viktigt att inte ta sig an en kund han har någon typ av relation med om han upplever att en annan bedömning hade kunnat göras i jämförelse med en kund han inte är bekant med. Utmaningen med oberoendet förklarar revisor A är att en tredje part inte ska uppfatta någon rubbning i oberoendeställningen, det så kallade synbara oberoendet. *“Det synbara oberoende är svårare att uppnå än det faktiska oberoendet”*. Respondenten berättar att eftersom det synbara oberoendet är subjektivt är det svårt att uppnå och det blir som en gråzon av oklarhet och frågetecken. Revisor A redogör att om det skulle uppstå en tveksamhet är organisationen FAR ett väldigt bra stöd och *“kommer de fram till ett svar så följer jag det 100 gånger av 100”*. Den viktigaste rollen som Revisor A upplever att han har, är att utföra en korrekt revisionsberättelse, eftersom det speglar verkligheten av företaget och vid eventuella felaktigheter kan det skapa stora konsekvenser.

Analysmodellen är en modell som revisor A förklarar att de måste använda för att fastställa sitt oberoende. Modellen används vid varje nytt revisionsuppdrag samt för varje nytt år med en redan befintlig kund. Respondenten förmedlar att analysmodellen användas för att pröva om något av de fem hoten föreligger. Vanligast är vänskapshotet som kan uppstå vid en lång relation mellan revisor och klient, samt självgranskningshotet om upprättandet av årsbokslutet genomförs på samma byrå som granskningen.

Vid förfrågan kring hur en klientrelation inte utvecklas till en vänskapsrelation beskriver revisor A att det är svårare i mindre städer där revisorn och klienten vanligtvis har en nära relation vilket kan påverka oberoendeställningen. Han redogör däremot att det är viktigt att bibehålla relationen på en professionell nivå och inte låta det påverka oberoendet. Om det förekommer någon typ av osäkerhet är det bättre att avsäga sig uppdraget. Revisor A förklarar att det inte är svårt att veta vart gränsen mellan kvalificerad rådgivning och oberoendet går. Om uppdraget blir för stort är det viktigt att inte ta sig an uppdraget eftersom

det kan komma att påverka oberoendet. Respondenten redogör att det förekommer mer vardagliga frågor som i sin tur inte kommer påverka oberoendeställningen.

#### **4.1.4 Rådgivning**

Fördelar med kvalificerad rådgivning beskriver revisor A i främsta fall är den redan befintliga kunskapen om företaget, det går inte åt onödig tid till att förstå ägarstrukturen i företaget vilket innebär att det är mycket mer tidseffektivt. Detta medför även en fördel för kunderna då det blir mer kostnadseffektivt eftersom kunskapen redan finns hos revisorn. Däremot förklarar respondenten att det i vissa fall kan förekomma nackdelar. Vid vissa revisionsuppdrag kan gränsen mellan oberoendet och kvalificerad rådgivning vara otydlig, han förklarar att det är avgörande att inga fel förekommer. Vid osäkra situationer är det viktigt att dubbelkolla med specialister på FAR.

I år har operativ rådgivning ökat, främst frågor kring korttidspermitteringar och omställningsstöd. Respondenten förklarar att privat rådgivning har förekommit i samma utsträckning som tidigare år, där uppfattar han ingen skillnad. Revisor A utvecklar däremot att frågor kring utdelning har ökat i jämförelse med tidigare år.

## **4.2 Revisor B**

Revisor B arbetar på revisionsbyrå RSM. Han har arbetat som revisor i tio år och innan det var han verksam inom redovisning. Respondenten har under sin tid som revisor främst arbetat med medelstora ägarledda bolag. Omsättningsmässigt har han hand om bolag som omsätter från tio miljoner upp till 500 miljoner kronor. Branscherna på hans klienter är blandade, allt från detaljhandel till media och IT. Han förklarar att han är en generell revisor med ingen specifik bransch som han är nischad mot.

### **4.2.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete**

Revisor B förklarar att hans arbete som revisor i början av pandemin inte påverkades alltför mycket, utan att det främst var arbetsstrukturen som förändrats. Han berättar att vid starten av pandemin, i mars och april, hade han redan varit ute hos de stora kunderna och utfört granskningen. Granskningen av de mindre bolagen har respondenten sedan tidigare skött från sitt kontor, så det påverkades ingenting. Däremot i takt med Covid-19:s fortsättning förklarar han att både revisorerna och revisionsbyråerna har fått ställa om, framför allt färre platsbesök och fler Teams-möten. Revisor B förklarar:

*“I och med att vi inte heller kan åka ut till kund så kräver det mer planering från vår sida. Vi behöver planera upp och strukturera mer noggrant. Exempelvis bokar vi in möten på Teams på ett annat sätt, än om man sitter hos kund, då kan man ta frågorna när de kommer på ett annat sätt. Vårt arbete kräver mer struktur och planering nu än tidigare kopplat till corona.”*

Respondenten anser dock att effektiviteten i granskningsprocessen blivit lidande av distansarbetet. Han förklarar att granskningen blir mer effektiv när man som revisor kan vara på plats. Vid distansarbete kan uppstarten vara på morgonen genom ett Teams-möte och sedan kan ett avslutningsmöte hållas på dagen. Själva förutsättningen bygger då på att företaget arbetar med revisionsfrågorna under dagen och tar fram de material som revisorn vill granska. Respondenten menar att det lätt blir att företagsledningen även gör andra arbetsuppgifter under dagarna och inte bara ser till revisorns frågor när granskningen sker på distans, vilket han anser drar ut tiden generellt sett. Vid ett platsbesök har istället klienterna fullt fokus på revisorerna och att bistå de med svar på frågor.

Utöver själva distansarbetet anser respondenten också att efterfrågan på konsulttjänsteuppdrag ökat till följd av de stödpaket som regeringen tagit fram. Revisor B förklarar att för att ett företag ska få ett omställningsstöd krävs det ett intyg av en revisor. Revisorn gör då en liknande granskning som vid revision, fast under en kortare period. Revisor B har dock ingen erfarenhet av att utföra dessa intyg, men han har ett flertal kollegor som utfört det. Utöver frågor kring stöden hjälper han även kunder att hitta rätt mallar och förklarar vad som ska fyllas i. Däremot överläts många gånger vissa tjänster till redovisningskonsulten eller någon som har en mer direktkontakt med kunden, framför allt gällande korttidspermittering, då redovisningsekonomerna anses ha bättre kunskap för den rådgivningen.

#### **4.2.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet**

Revisor B berättar att de på RSM sedan tidigare varit relativt digitaliserade. Exempelvis förklarar han att de redan innan hade en utvecklad portal där kunderna laddade upp material som revisorn sedan kan hämta. Han menar dock att de inte haft Teams-möten i den utsträckning som används idag till följd av Covid-19. De digitaliserade möten som genomförs gäller såväl internt inom byrån, men även extern ut mot kunderna. Respondenten ser positivt på den ökade användningen av digitala möten då man slipper resa mellan både kontor och mellan kunder i lika stor utsträckning. Revisor B förklarar:

*“Det är positivt att man har tvingats in i något som faktiskt fungerar rätt så bra. Deras löpande kontors- och regionsmöten, som alla tidigare varit på plats, har nu fungerat väldigt bra även på Teams istället.”*

Respondenten berättar att tidigare digitala möten har skett i form av telefonsamtal, något som till följd av corona snarare har ersatts med videomöten. Revisor B menar att det är mer positivt att se personen i ansiktet framför att höras på telefon likt tidigare. Dock har han även upplevt några svårigheter med det digitaliserade arbetssättet. Vid fysiska möten då revisorn är på plats kommer det sig naturligt att kunderna fokuserar på revisorerna och hjälper till genom att svara på frågor, vilket enligt honom är mer effektivt. Revisor B anser även att planeringen blir viktigare vid ett mer digitaliserat arbete. Till följd av coronan och allt vad det innebär, har de även nu börjat arbeta med nya typer av digitala funktioner. Revisor B berättar att tillåtelsen av digitala stämmor infunnits, han förklarar:



*“Det finns ju regler för när i tiden bolagsstämmor senast måste hållas och när man senast kan skicka in årsredovisningen. Det var en utmaning tills det var okej att ha digitala stämmor och så vidare. [...]. Men det har ju också drivit utvecklingen framåt och därför kommer det bli enklare i framtiden.”*

#### **4.2.3 Revisorns oberoende**

Respondenten beskriver sitt oberoende som att det ska förekomma professionalism i allt som utförs, redan från start. Han framför även vikten i att inte ha någon koppling till familje- eller vänskapsrelationer i sitt arbete. Revisor B förklarar att det viktigaste i hans arbete som revisor är att alla beslut som fattas är korrekta och riktiga samt att ingen information undanhålls för kundens gynnsamhet. Han förklarar att det är viktigt att ha ett helikopterperspektiv och ställa sig själv frågan om allt har utförts korrekt utifrån oberoendeställningen. Revisor B förklarar:

*“Problematiken med oberoendet är hur omvärlden ser på oberoendeperspektivet, tycker även en tredje part att oberoendeställningen är uppfylld?. Det är det synbara oberoendet som är utmaningen och det är en fråga som man måste ställa sig själv under hela revisionsuppdraget.”*

Revisor B beskriver att analysmodellen är första steget vid revisionsuppdrag. Modellen används vid varje nytt revisionsuppdrag, varje gång någon ny information tillkommit, vid varje ny klient samt vid varje nytt år. Respondenten beskriver att vänskapshot samt självgranskningshot är tydliga och enkla att eliminera med hjälp av tydligheten i hoten. Revisor B förmedlar även vikten i dokumentationskravet som revisorer behöver förhålla sig till.

Det finns en viss svårighet kring relationen mellan revisor och klient berättar revisor B. *“Det viktiga är att hela tiden hålla en professionell inställning till klienten och inte inverka på oberoendeställningen”*. Han förklarar att naturligtvis blir klientrelationen starkare och bättre med åren vilket inte är något negativt, men det viktiga är att inte umgås privat. Revisor B förtydligar att då är relationen inte längre professionell och då borde revisorn avsäga sig uppdraget. Inför varje konsultuppdrag genomförs en process, respondenten förklarar att denna process hjälper till att tydliggöra gränsen för oberoendet. Det finns mycket regler som en revisor förhåller sig till vilket gör det enklare att behålla oberoendeställningen vid konsultuppdrag.

#### **4.2.4 Rådgivning**

Revisor B beskriver att det förekommer olika typer av fördelar beroende på vilken typ av rådgivning som utförs. Om rådgivning utförs för icke-befintliga kunder kan de vara framtida kunder eftersom de får upp ögonen för revisionsbyrån. För redan befintliga kunder drar de nytta av den kännedom som finns om företaget genom redan utförda rådgivningsuppdrag, vilket kan gynna eventuella framtida revisionsuppdrag. Revisor B förklarar även att han haft uppdrag som gått från utförandet av rådgivning till att utvecklats till en relation där även

revisionstjänsten utförs hos företaget, vilket har inneburit en fördel för såväl klienten som revisorn. Nackdelar med kvalificerad rådgivning är enligt respondenten utmaningar kring vad som får och inte får göras. Problematiken med kvalificerad rådgivning är inte i vilka tjänster som får utföras utan snarare gråzoner som kan uppkomma i samband med rådgivningen. Om svårigheter uppstår diskuteras de i första hand internt inom revisionsbyrån, men vid svårare situationer kontaktas FAR för ytterligare stöd.

Respondenten beskriver att det förekommer vissa typer av rådgivningstjänster som ökat eller minskat i år jämfört med tidigare. Operativ rådgivning har ökat eftersom företag nyttjar stödpaketet som regeringen tagit fram, mest i form av korttidspermitteringar, sänkta arbetsgivaravgifter samt omställningsstöd. Revisor B redogör att strategisk rådgivning, i form av köp av företag, minskade i början av året men han förklarar även att Covid-19 pandemin numera är en vardag vilket innebär att den strategiska rådgivningen börjat öka igen och kommer fortsätta att öka. Privat rådgivning förekommer ofta och då mestadels frågor kring utdelning för att maximera vinsten i företaget. Revisor B förklarar att vid vissa frågeställningar tas hjälp av redovisningsavdelningen eller HR-avdelningen då de besitter en större kunskap.

### **4.3 Revisor C**

Revisor C:s erfarenhet i branschen började på Skatteverket där han arbetade i fem år. Sedan fortsatte han som revisorsassistent på Ernst & Young (EY) och från 2010 har han varit en auktoriserad revisor, även det på EY. Han är inte specificerad inom någon bransch, men arbetar mest med kunder inom åkerier, fastighetsbolag och olika typer av byggbolag. Respondenten arbetar inte med börsnoterade bolag, utan ett hack ned i storleken och istället ett större antal uppdrag.

#### **4.3.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete**

Revisor C beskriver att Covid-19 har påverkat honom ganska mycket, men främst i det interna arbetet. Framförallt menar han att de gått från att arbeta hos kund eller på byråns kontor, till att istället jobba hemifrån. Tidigare har arbetet på kontoret inneburit flera spontana avstämningsmöten, istället för att skicka frågor på mail tittade man in på en kollegas kontor för att stämma av lite frågor snabbt. Revisor C förklarar att dessa korta avstämningar nu kräver mer planering än tidigare. Främst framför respondenten att det är arbetsstrukturen som påverkats, om de snabba avstämningarna förklarar han, *“Exempelvis kan man samla ihop några personer och ta ett snabbt möte och stämmer av vart man är någonstans, den biten har blivit så mycket längre.”* Hans arbetsdagar fylls i nuläget med mycket telefon, meddelande och annan kommunikation mellan såväl kunder som kollegor. Dock förtydligar Revisor C:

*“Sedan är själva grundjobbet detsamma, det är snarare integrationen mellan varandra som har påverkats. [...] Det kan dock bero mycket på vad man har för typ av kunder, men jag har inte jättemycket kunder som har påverkats så mycket negativt av corona.”*

Revisor C utvecklar och säger att för de som har kunder inom branscher som drabbats hårdare än andra av pandemin, exempelvis restauranger och butiker, så har förmodligen revisorns grundjobb påverkats.

Någon ökad efterfrågan av rådgivningstjänster har han inte märkt av särskilt mycket, förutom att det blir lite fler frågor kring stödpaketen från hans klienter. Respondenten har främst fått frågor angående permitteringsstödet, men hänvisat de vidare till redovisningsekonomer eller personer med liknande och bättre kompetens kring ämnet än han som revisor.

#### **4.3.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet**

Revisor C berättar att digitaliseringen på EY var rejält på gång sedan två till tre år tillbaka, alltså innan Covid-19. Han menar dock att det mycket väl kan vara att utvecklingen av digitaliseringen *“snurrat på ännu mer”*, då pandemin tvingade fram ett mer digitaliserat arbetssätt. Respondenten förklarar att digitala möten har ökat, men påpekar att det funnits innan men inte nyttjats i samma utsträckning tidigare år. Han är positiv till ökningen av digitala möten, Revisor C förklarar.

*“Definitivt behöver man träffas fysiskt med, men om man har många återkommande möten känner man nog att den tiden man tjänar på att slippa sitta i bilen, den försämringen av möteskvalitet är så liten, då tar man hellre digitala möten.”*

Respondenten menar att det varierar i distansarbetet. De kunder som är tekniskt duktiga och ligger långt fram i sin digitalisering med webbaserade program, för dem fungerar distansarbetet ganska bra. Samtidigt som distansarbetet för de med mindre kunskap och inte lika utvecklade program leder till en otroligt osmidig process. Revisor C förklarar att han behöver se helheten, vilket blir svårt och tidskrävande om man behöver be om varje verifikation som måste mailas eller scannas in. Respondenten framför följande om den begränsade möjligheten att besöka kunder:

*“Att sitta ett år så här är inga problem om det är en kund man har jobbat med lite grann förut. Men har du nya kunder och du kanske sitter på distans i fem år i rad, så tror jag det blir svårare att få en riktigt bra bild av verksamheten.”*

#### **4.3.3 Revisorns oberoende**

Revisor C beskriver att det viktigaste med oberoendet är att man inte är påverkad eller har förutfattade meningar om ett företag, varken positivt eller negativt. Han förklarar att inställningen är viktig samt att alla behandlas lika enligt regelverket och att som revisor behålla sitt oberoendeperspektiv. Respondenten förklarar att det är en utmaning med att upprätthålla sitt oberoende eftersom relationer blir bättre med tiden, men att det är viktigt att våga skriva en avvikande revisionsberättelse, utan att uppleva obehag för klientrelationen.

För att fastställa oberoendet berättar revisor C att de använder sig av analysmodellen. Modellen nyttjas vid varje ny kund, för varje revisionsuppdrag samt i början av varje år. Genom att använda analysmodellen kontrolleras revisorns oberoendeställning och att inga hot förekommer. Respondenten redogör att vid nya kunder genomförs noggranna kontroller vilket grundar sig i arbetet på den amerikanska marknaden och därför följs hårda regler. Gränsen för oberoende är svårt att definiera i ord, beskriver Revisor C. Han förklarar att det är viktigt att inse att det är kunderna som ska utföra arbetet och sedan revisorn som ska granska vad som gjorts. Respondenten redogör att fullföljs detta bibehålls revisorns oberoendeställning och det är av den orsaken viktigt att kunden tar beslutet trots att revisorn kan ta fram underlaget.

Revisor C förklarar att det finns utmaningar med relationen mellan revisor och klient. Han beskriver att man vill hjälpa kunderna samt ha en bra kontakt med dem men tydliggör även att relationen inte får övergå till mer social än arbetsmässig. Det är viktigt att trots relationen kunna skriva en avvikande revisionsberättelse. Respondenten förklarar att *”man vill hålla relationen professionell men samtidigt inte göra kunderna nervösa för att man ska komma dit, det ska vara socialt och trevligt”*.

#### **4.3.4 Rådgivning**

Revisor C förklarar att fördelarna med kvalificerad rådgivning är att revisorn redan besitter kunskap om företaget. Fördelen är att rådgivningen blir mer tidseffektiv samtidigt som det blir en fördel för kunden eftersom det blir mer ekonomisk. Om istället en extern part skulle genomföra rådgivning behövs en helt annan typ av inkörningsport då det inte finns befintlig kunskap sedan tidigare, vilket är mer tidskrävande. En nackdel med kvalificerad rådgivning kan vara att det finns potentiella förbättringar om ett par nya ögon ser på rådgivningen. Revisor C förklarar att det kan vara en fördel för företag att ta in en utomstående för att genomföra rådgivningen.

Revisor C redogör att operativ rådgivning har ökat under året eftersom fler kunder har frågor kring permittering samt omställningsstödet. I övrigt uppfattar inte revisor C att privat eller strategisk rådgivning har ökat i år. Han förklarar att köp av företag har fortsatt skett under året men att det skulle kunna vara en minskning av strategisk rådgivning som väntar i framtiden.

#### **4.4 Revisor D**

Revisor D har varit auktoriserad revisor sedan 1992 och arbetar idag på EY. Han har erfarenhet inom revisionsyrket i 30 år. Historiskt sett har han haft väldigt många bolag och främst ägarledda sådana. Just idag har han cirka 180 uppdrag per år. Han har även erfarenhet av några större fastighetsbolag och kommunala bolag.

#### 4.4.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete

Revisor D berättar att vid starten av corona fanns det en hypotes om att revisorerna skulle få mycket att göra för att stötta kunderna, men han förklarar att det inte blev så extremt som förväntades. Den största påverkan redogör respondenten är just det faktum att revisorn inte får åka ut till kunden och vara på plats. Normalt sett har de fysiska möten, men under rådande pandemi har mycket omdirigerats till Teams-möten. Revisor D är positivt inställd till det nya arbetssättet och anser att det blivit mer effektivt. Revisorn får då inte lika mycket ineffektiv tid genom resor och dylikt. En av de stora skillnaderna mot föregående år berättar respondenten följande:

*“Det viktigaste i år har varit hur kunderna påverkats och sedan dokumenterat det. Vet man inte Coronas påverkan så kan inte en fullständig revision genomföras. Kunderna har varit tvungna att uttala sig om Corona i årsredovisningen och i uttalandet från företagsledningen, där beskrivning krävs om påverkan av Corona.”*

Gällande rådgivningstjänster förklarar Revisor D att de kunder som befinner sig i kris har efterfrågat konsultstöd. Han har främst fått förfrågningar angående permitteringsstöd men berättar att de hänvisats vidare klienter till kollegor med bättre kunskap inom ämnet, såsom redovisningskonsulter eller jurister.

#### 4.4.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet

Revisor D förklarar att EY:s digitala system införts redan för tre år sedan och för cirka två år sedan började även alla uppdrag digitaliseras, digitalisering var alltså inte en konsekvens av just corona. Däremot tror han att pandemin haft en positiv påverkan på digitaliseringens utveckling. Respondenten berättar att det länge varit aktuellt att legitimera sig med bank-id istället för en påskrift med penna. Trots att det länge varit på tal godkändes det först i och med Covid-19.

Distansarbetet upplever Revisor D både som positivt och negativt, han förklarar:

*“Det sker kanske inte ett lika effektivt arbete hemma, då saker kanske enklare kommer emellan. Däremot upplever jag att svar kommer snabbare via mailkontakt jämfört med tidigare när vi varit på plats hos kunden.”*

Respondenten utvecklar att distansarbetet framför allt har inneburit ett problem för revisorerna internt. Enligt honom kan distansarbetet påverka kunskapsdelningen revisorer emellan, som tidigare funnits när arbetet skedde på kontoret. Revisor D förklarar att när oklarheter uppstår har man tidigare kunnat samlas och diskutera det direkt, vilket inte fungerar på samma sätt nu.

#### 4.4.3 Revisorns oberoende

Revisor D beskriver revisorns oberoende genom analysmodellen. Han förklarar att det finns en anledning till varför analysmodellen infördes för många år sedan, och nu finns en bättre

förståelse för revisorer hur modellen faktiskt fungerar. Respondenten framför att oberoendet har stärkts i jämförelse med hur revisorer såg på sitt oberoende förr och att det tidigare inte fanns samma krav på revisorerna. Revisor D förklarar att det viktigaste med oberoendet är att inte påverkas av kunden, *”revisorer ska känna sig säkra i att lyfta fram om någonting är avvikande till kunden utan att vara orolig att bli av med uppdraget eller att det kommer påverka arvodet”*. Revisor D framför att kunden borde uppskatta ett starkt oberoende hos sin revisor. Han framför även att klienter ska ha möjlighet att ställa *”dumma frågor”* och att ansvaret ligger hos revisorn att säga stopp om det går för långt och tangerar revisorns oberoende. Respondenten förklarar att det är en professionell bedömning att veta vart gränsen för oberoendeställningen går. Han förklarar att för mindre revisionsbyråer kanske mer rådgivning genomförs, men att han själv aldrig skulle utföra någonting som kan påverka hans oberoende.

Revisor D förklarar att det inte är någon problematik eller svårighet med faktiskt och synbart oberoende. Han beskriver att en utomstående knappt förstår vikten i oberoendet mellan revisor och klient. Respondenten redogör att oftast är kunderna inte ens medvetna om betydelsen i oberoendeperspektivet. Han förklarar att det är problematiskt att utomstående inte förstår oberoendefrågan.

#### **4.4.4 Rådgivning**

Fördelarna med att revisorn utför kvalificerad rådgivning är att allt blir korrekt i slutändan i form av årsbokslut. Revisor D förklarar att det är en av de viktigaste delarna eftersom årsbokslutet ska vidare till bank, leverantör samt andra intressenter, vilket medför vikten i att det sker på rätt sätt. Han förklarar att skulle revisorn uppleva någon typ av osäkerhet hänvisas klienterna till redovisningsavdelningen för att få hjälp med frågorna. Revisor D framför att han inte ser någon nackdel med kvalificerad rådgivning. Han förklarar att utmaningen med rådgivning finns hos de som är nya inom branschen och är under upplärning, då kan det vara svårt att veta var gränserna går innan oberoendet rubbas.

Respondenten upplever varken en ökning eller en minskning av rådgivningen i form av operativ, privat eller strategisk. Däremot trodde han att strategisk rådgivning skulle minska mer än vad de faktiskt gjorde, han upplever att det fortfarande genomförs mycket transaktioner i form av köp av företag.

#### **4.5 Revisor E**

Revisor E har arbetat som revisor i 24 år och har varit auktoriserad sedan 2001. Idag arbetar han på R3 Revisionsbyrå. Han är vald revisor åt cirka 150 juridiska personer. Revisor E har en varierad kundkrets i form av olika branscher, men han arbetar mest inom är konsultbranschen, fastighetsbranschen och entreprenörer inom bygg, VVS, el samt markanläggning.

#### 4.5.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete

Revisor E förklarar att pandemin påverkat revisionsyrket på flera olika sätt. En faktor som har förändrats är deras arbetsbelastning. I samband med utbrottet av Covid-19 hamnade ett antal av revisionsbyråns kunder i en ovan situation. Konsekvensen blev ett stort antal frågor som behövde besvaras av revisorerna, främst frågor hur de ska hantera sina verksamheter. Dessutom efterfrågades ytterligare hjälp angående de olika stödpaket, främst permitterings- och omställningsstöd. Respondenten berättar att han hjälpt ett flertal klienter att söka de olika stöden. Efterfrågan på den granskning som krävs i samband med att bolag ansökt om omställningsstöd har ökat, likväl efterfrågan på kontrollbalansräkning då ett flertal kunder var oroliga över likviditetssituationen. Samtidigt har konsultationer rörande ansökan om permitteringsstöd ökat tillsammans med likviditetsplanering och finansieringsfrågor, främst då kassaflödet drastiskt minskat. Revisor E förklarade att i det korta perspektivet ökade byråns arbetsbelastning. Den största skillnaden under pandemin har dock varit skillnaden i arbetssätt, revisor E förklarar, *“den största skillnaden var att i princip alla kundmöten hölls via telefon eller videosamtal istället för fysiska möten.”*

#### 4.5.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet

Revisor E berättar att de på R3 redan arbetade ganska digitalt innan pandemin. Den stora förändringen blev hur man möter kunderna. I och med att de tidigare arbetat digitalt påverkades inte deras arbete särskilt mycket, men det fick en del konsekvenser. Respondenten upplever att det funnits svårigheter med arbetet hos kunder som inte haft sin bokföring digitalt lagrad, han utvecklar:

*“I vissa fall har det inneburit svårigheter med att vi har behövt hämta in material till kontoret för att utföra revisionen och vi har även fått medverka vid vissa inventeringar på distans.”*

Revisor E berättar att skillnaden främst har legat i interaktionen med kunderna och kollegor emellan. Exempelvis har avrapporteringsmöten med kunder idag genomförts digitalt samt att dokument signerats elektroniskt. Respondenten upplever att digitala möten har fungerat bra och varit effektivare än många fysiska möten. Dock menar han att det varit svårare att bygga relationer med kunderna den vägen, något som på längre sikt kan ha en negativ effekt hos de som revisionsbyrå.

#### 4.5.3 Revisorns oberoende

Revisor E framför att det viktigaste med oberoendeställningen för en revisor är kunna upprätthålla det. Han förklarar att skulle oberoendeställningen rubbas kommer förtroendet hos externa parter att fallera. Om oberoendet inte hålls kan klienterna inte upprätthålla samma förtroende och tillit för revisorn samt inte heller för det som skrivs i revisionsberättelsen. Revisor E redogör utmaningen i att vara helt oberoende i förhållande till klienten. Det finns svårigheter eftersom kunden väljer revisor och därmed även vem de ska betala revisorsarvodet till. Däremot redogör respondenten att så länge regelverken ser ut som de gör är det möjligt för en revisor att behålla sin oberoendeställning till klienterna. Revisor E

beskriver att i mindre revisionsbyråer kan fler frågor förekomma utöver revisionen. Han framför då vikten i att en revisionsbyrå har rutiner samt riktlinjer för vilka konsultuppdrag som kan antas samt säkerställandet av oberoendeperspektivet.

Respondenten förklarar att analysmodellen används innan varje kund accepteras som en prövning av oberoendet. Han förklarar även att ställning tas gällande jävsreglerna enligt 9 kapitel 17§ Aktiebolagslagen (SFS 2005:551). Analysmodellen prövas för att inget av hoten uppfylls. Det är viktigt att ha en bra klientrelation eftersom det underlättar rollen som revisor till kunden, förklarar respondenten. Han beskriver att det är varje revisors enskilda ansvar var gränsen för relationen mellan klient och revisor dras, detta eftersom det kan vara svårt för andra att definiera relationen. Han redogör att analysmodellen nyttjas för att identifiera eventuella nytillkomna hot som till exempel vänskapshotet.

Revisor E förklarar att gränsen för oberoendet är svårt att definiera och sker genom bedömningar från fall till fall. Han redogör att vid upprättande av årsbokslut är gränsen väldigt tydlig och enkel att uppfatta medan vid konsultuppdrag kan gränsen för oberoendeställningen vara lite mer otydlig, vilket medför vikten av noggrannhet. Respondenten beskriver att omfattningen av konsultuppdraget är av betydelse, *”om konsultationen är mer omfattande än revisionen är det ett tecken på att jag inte är oberoende som revisor”*. Revisor E förmedlar vikten i att förstå att resultatet av konsultationen senare kommer att granskas, vilket medför att oberoendeställningen rubbas. Han förklarar att vid sådana typer av rådgivning krävs två parter, en som konsulterar och en annan som granskar, för att undvika påverkan på oberoendet.

#### **4.5.4 Rådgivning**

Fördelen med kvalificerad rådgivning är den fördjupade kunskap som revisorn besitter kring företagets verksamhet, redovisningsorganisation samt system för interna kontroller, beskriver revisor E. Han framför att nackdelen däremot är att oberoendeperspektivet kan påverkas. Vid en rådgivning som ska granskas av samma revisor förekommer problematik i form av självgranskningshot. Respondenten förklarar att i enskilda fall kan den situationen redas ut genom en åsikt från en annan revisor, så kallad second opinion. Han förklarar att skulle situationer likt detta uppstå kan revisorn behöva avsäga sig uppdraget.

Revisor E förklarar att operativ rådgivning har ökat detta år i form av permitteringsstöd samt omställningsstöd men att det i framtiden kommer minska. Privat rådgivning har i stort sett förekommit i samma utsträckning som tidigare. Det som skiljer är viss ökning av frågor kring utdelning samt skatt.

#### **4.6 Revisor F**

Revisor F har varit auktoriserad revisor i snart tio år och har arbetat inom yrket i 15 år. Idag arbetar hon på Guide Revision sedan fem år tillbaka. Det är väldigt varierande branscher som hon är verksam inom, allt från restauranger och entreprenader till distributörer av glass och



mycket däremellan. Två till tre av de bolag hon granskar omsätter runt 100 miljoner, men resterande är lite mindre bolag med en omsättning runt 5–20 miljoner kronor.

#### **4.6.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete**

Revisor F anser inte att Corona påverkade hennes grundarbete så mycket. Hon förklarar att hon i stor utsträckning inte arbetat hemma, utan hon dels varit på kontoret men även ute hos en del kunder. Respondenten framför dock att det har blivit lite fler digitala möten. Vissa dagar har hon möten hela dagarna, möten avlöser varandra timme efter timme, samtidigt som korta avstämningsmöten kollegor emellan på kontoret har minskat. Detta har påverkat hennes arbete i form av en ökad grad av planering. Revisor F tycker i det stora hela att mycket har varit som vanligt för henne.

Revisor F berättar att hon som revisor, likt många av hennes kollegor, får svara på mycket frågor som just nu är relaterat till utdelning. I vanliga fall arbetar hon ofta med frågor relaterade till utdelning kring årsskiftet, kontrollerar att ägare tar ut rätt lön i förhållande till total lön för att få kännedom på deras utdelningsutrymme framöver. Nu har det istället tillkommit omständigheter gällande utdelningsfrågor, Revisor F beskriver, *“det är nog många som har sökt permitteringsstödet och många ångrar nog att man har sökt det just med de regler som tillkommit gällande utdelning.”*

Respondenten förklarar att det har inneburit följd effekter gällande vissa företagsansökningar om korttidspermittering. I början drabbades några av hennes bolag av panik och permitterade personal innan de faktiskt visste om det var nödvändigt. Nu i efterhand har ett flertal av dessa insett att de förmodligen inte varit i behov av det. Frågor kring stödpaketet har mest inneburit att svara på frågor och hänvisa till personer med rätt kompetens, så som redovisningsekonomer, snarare än att fysiskt söka stödet åt klienterna. Framförallt har hon svarat på frågor gällande omställningsstöd och permitteringsstöd.

#### **4.6.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet**

Revisor F berättar att på Guide Revision påbörjades digitaliseringen redan för tre år sedan. Till följd av digitaliseringen finns alla revisionsakter digitalt och sedan dess haft som förutsättning att nya kunder vill arbeta just digitalt. Hon förklarar att byrån länge haft motivation till att bli mer digitaliserade, främst med anledning av att det förväntas krävas i framtiden. Revisor F förklarar även att den redan fungerande digitaliseringen kan ha underlättat för dem i distansarbetet som nu krävs under pandemin. Det har inneburit att de länge haft tillgång, och möjlighet, att lära sig använda dessa typer av arbetsredskap. Respondenten redogör att den redan existerande digitaliseringen gav dem bra förutsättningar under Covid-19:

*“Så sätt har vi varit digitala och haft mycket förutsättningar med det kring exempelvis digitala signaturer, vi har de haft ett bra system för och kunnat arbeta i kontakt med vår programleverantör.”*

### 4.6.3 Revisorns oberoende

Revisor F förklarar att som revisor ska man ställa sig frågan hur en person utifrån skulle se på granskningen, som tredje part. Om den personen skulle reagera kan revisorns oberoendeställning ha påverkats. Respondenten förklarar vikten av oberoendet genom analysmodellen med hjälp av att eliminera de olika hoten som kan uppstå samt jäv. Hon beskriver att hon kan komma i kontakt med jäv eftersom det utförs mycket kombinationsuppdrag samt att revisionsbyrån tillhör ett nätverk, vilket medför att det måste finnas en oberoendeställning även inom nätverket. Kombinationsuppdrag innebär att samma byrå utför såväl revisionstjänst som redovisningskonsultation. Revisor F förklarar att självgranskningshotet därmed är ett av de hot som är vanligast. Hon förklarar att andra hot kan uppstå men inte i samma utsträckning, då hänvisas frågorna till skattekonsulter eller jurister i företaget så att revisorns oberoende inte rubbas. Gränsen för vart oberoendeställningen går kan associeras till om hon själv kommer utföra och granska arbetet, tydliggör respondenten. Revisor F förklarar att, *“många gånger får man som revisor agera bollplank”*. Det viktiga i rollen som revisor är att förstå lagstiftningen samt redovisningsreglerna och förmedla den informationen vidare för förståelse.

Hur en klientrelation inte utvecklas till en vänskapsrelation är svårt enligt Revisor F. Hon förklarar att med hjälp av åldersskillnad blir det inte lika naturligt att relationen skulle vara annat än professionell. Respondenten förklarar att det däremot är svårare om klienten är i samma ålder samt med liknande intressen. Då kan situationer uppstå att man träffas på andra platser än som klient och revisor. Hon framför vikten i att man inte ska planera att träffas utanför den professionella relationen. Revisor F förklarar att *”som revisor är man i sin yrkesroll och då spelar inga av de andra faktorerna in”*. Hon beskriver även att om en relation utvecklas för mycket till en vänskapsrelation är det viktigt att avsäga sig revisionsuppdraget.

### 4.6.4 Rådgivning

Respondenten förklarar att fördelar med kvalificerad rådgivning underlättar förståelsen för företaget och dess verksamhet. Det blir mindre tidskrävande att utföra en enklare rådgivning utifrån förståelsen för verksamheten. Hon redogör att nackdelen däremot kan vara att man går för långt i sin roll som revisor, vilket möjliggör att oberoende rubbas. Revisor F förmedlar att som revisor finns krav på att upprätthålla en viss nivå och man vill inte lämna för mycket information så gränserna tänjs.

Revisor F förklarar att i jämförelse med föregående år har operativ rådgivning ökat i form av Covid-19 relaterade frågor, som korttidspermittering, omställningsstöd samt likviditetsfrågor. Hon redogör att strategisk rådgivning har varit både upp och ner under året, ibland sker flera köp av företag medan andra stunder ingenting. I form av privat rådgivning förklarar respondenten att det förekommit många frågor kring utdelning, vilket inte förekommit i samma utsträckning tidigare år trots att det är en ständig frågeställning.

## 4.7 Sammanfattning

Tabell 2 - Sammanfattning av empiri

Revisor	A	B	C	D	E	F
<b>Covid-19:s påverkan på revisorns arbete</b>	positivt, i fas i planering, ökning av rådgivning	färre platsbesök, digitala möten, lägre effektivitet, ökning av rådgivning	interna arbetet, arbetsstruktur, frågor om stödpaketet,	knapp ökning av rådgivning, distansarbete, ökad effektivitet	ökad arbetsbelastning, ökning av rådgivning, förändrat arbetssätt	invänta FAR, ökade digitala möten, fortsatta platsbesök, påverkats mer med tiden
<b>Covid-19:s effekt på distansarbetet</b>	digitalisering var påbörjad, arbetssättet påverkades inte	digitaliseringen var påbörjad, digitala möten ökade, mer planering, effektiviteten	digitaliseringen fanns, utveckling av digitalisering, digitala möten, kundens digitalisering	digitalisering fanns, utveckling av digitalisering, svårigheter internt & med vissa kunder	digitaliseringen fanns, mötet med kunderna, kundens digitalisering, relationer med kunder	digitalisering var påbörjad, arbetsredskap fanns redan
<b>Revisorns oberoende</b>	analysmodell, synbart oberoende, mindre städer, gräns mellan rådgivning & oberoendet	analysmodell, professionalism, beslut på korrekta grunder, reglering	analysmodell, inte påverkad av någon, avvikande revisionsberättelse, kunderna utför arbetet	analysmodell, större krav, revisorns ansvar, professionell bedömning	analysmodell, externa parter, klienten väljer revisorn, regelverk	analysmodell, tredje part, ingen privat relation, kunden utför arbetet
<b>Rådgivning</b>	befintlig kunskap, otydlig gräns, ökad operativ rådgivning	befintlig kunskap, otydlig gräns, ökad operativ rådgivning, strategisk rådgivning har påverkats	befintlig kunskap & tidseffektivt, potentiella förbättringar missas, ökad rådgivning	korrekthet från början, svårigheter för orutinerad, förväntade sig en större efterfrågan av strategisk rådgivning	fördjupad kunskap, oberoendet kan rubbas, ökad operativ rådgivning, frågor angående utdelning & skatt	fördjupad kunskap, oberoendet kan rubbas, ökad rådgivning, frågor om utdelning & skatt

## 5. Analys

*I detta avsnitt kommer analysen att presenteras. Här sker en jämförelse med respondenternas svar som framkom i empirin samt det som framställts i referensramen. Resultatet av jämförelsen kommer presenteras i analysen för att få en uppfattning om likheter, skillnader samt mönster. Avsnittet kommer delas in i fyra underrubriker, Covid-19:s påverkan på revisorns arbete, Covid-19:s effekt på distansarbete, revisorns oberoende samt rådgivning.*

### 5.1 Covid-19:s påverkan på revisorns arbete

Helhetsintrycket från samtliga intervjuade revisorer var att revisionsyrket i sig inte har påverkats alltför mycket.

Ett flertal av respondenterna redogör för att planeringen av arbetet har påverkats till följd av pandemin. Det fjärde steget i revisionsprocessen handlar om just planering och hur revisionen planeras att utföras (Eklöv Alander 2019). Revisor C påtalade att hans arbetsuppgifter påverkats i liten utsträckning, det som hade förändrats är hur de arbetar internt i företaget. Kommunikationen inom såväl byrån som teamen har påverkats väldigt mycket. Såväl revisor C som F redogjorde att den typen av snabba möten som man tidigare hade på kontoret knappt existerar längre. Istället har avstämningar krävt både mer tid och planering, då de tvingats utföras via Teams eller mail. Den planeringsplan som är en del av revisionsprocessen justeras under hela revisionsuppdraget och är därmed i ständig förändring (Eklöv Alander 2019). Revisor B förklarade att till följd av färre platsbesök krävs det bättre planering samt en mer noggrann strukturering. Skillnaden är att vid besök hos kunden kan frågor tas löpande som de kommer. När arbetet istället utförs på distans och frågor uppstår, krävs det att man tidigare planerat in Teams-möten löpande för att inte fastna. Både revisor B och C redogjorde att det framför allt är arbetsstrukturen som har förändrats till följd av Coronan.

I revisionsprocessens femte steg genomförs granskningen, som innebär att revisorn följer den tidigare uppsatta planeringen (Eklöv Alander 2019). Då en revisors arbetsstruktur har förändrats, genom mer distansarbete, påverkas även granskningsprocessen som följer planeringsplanen. Uteblivna platsbesök kan antas ha påverkat revisorerna, då planeringen för år 2020 redan genomförts och inte tog hänsyn till pandemin som tog fart. Enligt Eklöv Alander (2019) justeras planeringsplanen under revisionsprocessen. Det kan därför antas ha inneburit ett större antal justeringar och av större karaktär i planeringen under året 2020 än vad som vanligtvis krävs. Varken revisorerna eller företagen var beredda på konsekvenserna som pandemin kom att innebära. Under 2021 års planering kan det tänkas att distansarbetet kommer ligga till grund för hela planeringsplanen, vilket kan leda till en mindre påverkan på revisionsprocessen- och yrket.

Revisorerna är eniga om att deras grundarbete inte påverkats särskilt mycket. Revisor B förklarade att till en början påverkades han inte så mycket med anledning av att han redan varit ute hos sina stora kunder och genomfört sin granskning. För de mindre kunderna utfördes granskningen på hans kontor redan innan Covid-19 påverkade hans arbetet. Det innebär att den färdiga granskningen inte påverkades i särskilt stor utsträckning till en början.

När pandemin nu fortsatt redogjorde revisor B att både revisorer och revisionsbyråer fått ställa om till fler digitala möten samt färre platsbesök. Inte heller revisor A och C tyckte att själva revisionsarbetet har påverkats särskilt mycket. Revisor C förklarade att de som har kunder inom branscher som drabbats hårdare än andra av pandemin, exempelvis restauranger och butiker, kan det tänkas att revisorns grundjobb påverkats i större utsträckning. Revisor D beskrev att den största förändringen som skett är att revisorer just nu behöver sätta sig in i hur sina kunder har påverkats av corona. Detta förklarade han är viktigt då en fullvärdig revision inte kan genomföras utan en analys av risk.

Riskbedömningen är det tredje steget i revisionsprocessen och innebär en bedömning av revisorn vilka väsentliga fel som kan uppstå i det granskade bolagets finansiella rapporterna (Eklöv Alander 2019). Till följd av pandemin kan det antas att företag i ett flertal olika branscher påverkats på olika sätt. För bolagets revisor är det viktigt att lägga till Corona som en faktor i riskbedömningen. Att granska ett företag utan att ta hänsyn till den pågående krisen i världen kan innebära stora konsekvenser för hur revisorn väljer att planera och utföra granskningen och då även resultatet och kvaliteten av granskningen. Revisor D förklarade att en av de största förändringarna i hans arbete med klienter just handlat om att lägga till Covid-19 som en aspekt i årets revision.

Effektiviteten i sina arbetsroller hade enligt flertalet respondenter förändrats just av det förändrade arbetssättet till följd av Corona. Revisor A berättade att han aldrig varit i så bra fas som han nu är. Enligt honom har det varit enklare att få tag i personer i tid vilket har möjliggjort att revisorn kunnat hålla sin tidsplan. En viktig roll i revisorns arbete är informationsinsamling om klienten, som ligger till grund för själva granskningen (Eklöv Alander 2019). En koppling som kan göras utifrån revisor A:s svar är att konsekvenserna för pandemin har inneburit ett underlättande arbete av informationssinamlingen för honom som revisor. Eftersom klienter har varit lätta att nå för revisor A, kan det tydas varit enklare att få den information som behövs i rätt tid. Revisor D beskrev att rollen som revisor har blivit effektiviserad under pandemin. Den tid som tidigare lagts på att resa ut och besöka kunder har nu istället kunnat användas till arbetet. Revisor B förklarade istället att en granskning på plats hos kunden är mer effektiv. Då kan man som revisor ställa frågor löpande när de kommer upp under själva granskningen.

Arbetsgången som en revisor tillämpar kan förklaras genom revisionsprocessen (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Eklöv Alander (2019) förklarar revisionsprocessen i sju steg, vilket kan uppfattas som en noggrant strukturerad och utförlig process. Trots den tydliga strukturen som revisionsprocessen innebär, kan revisor B och D:s svar tolkas som att revisorer arbetar på olika sätt, vilket gör det logiskt att effektiviteten upplevs olika branschkollegor emellan. Uppfattningen från respondenterna är att de har tät kontakt med sina klienter, vilket krävs för att kunna utföra en fullständig och korrekt granskning. Det kan därför anses viktigt att kontakten mellan revisor och klient måste fungera, trots den omställning som Covid-19 har inneburit.

Flertalet revisorer förklarade att något som ökat i deras arbete är just frågor kring de stödpaket som regeringen tagit fram. Utöver att utföra revisionsprocessen erbjuder revisorn även rådgivning (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Fördelen med att revisorn ger rådgivning till sina revisionsklienter är den kunskap de redan besitter om företaget, vilket även alla respondenter är eniga om. Revisor F berättade att hon har fått mycket frågor kring både omställningsstöd och permitteringsstöd, men att hon själv inte fysiskt hjälpt de att söka omställningsstöd, utan det har redovisningskonsulten gjort. Hon har istället svarat på mycket frågor och hänvisat de vidare till kollegor med bättre kunskap. Anledningen att revisorer hänvisat klienter vidare till redovisningsekonomer och jurister vid vissa typer av frågor, kan antas vara ett säkerställande av sitt oberoende. Ett av de hot mot revisorns oberoende är självgranskningshotet (Eklöv Alander 2019; FAR 2001). Självgranskningshotet innebär att revisorn inte får granska något som den själv, eller någon i revisionsteamet, har utfört. Det kan därför antas vara en försiktighetsåtgärd av revisorerna när de hänvisar klienter vidare till personer med liknande kompetens, för att inte äventyra sitt oberoende. Flertalet av respondenterna redogjorde även att de hellre hänvisar sina klienter vidare till personer med bättre kompetens, just för att hjälpa och underlätta för sina kunder.

Revisor B:s svar instämde med flertalet respondenter att han i många fall överlätit vissa tjänster till redovisningskonsulten eller någon som har en mer direktkontakt med kunden. Revisor A, C och D har fått frågor kring främst permitteringsstödet, men har likt Revisor F och B överlämnat det till personer med mer kunskap kring ämnet, som redovisningskonsulter eller jurister. Revisor A förklarade att han som revisor varit mer involverad i frågor angående omställningsstödet. Anledningen till den ökade mängd frågor som revisorerna berättar om kan antas bero på vilken typ av klient de har. I vår studie har alla respondenter SME's till klienter. Den vanligaste externa rådgivaren som SME's tar hjälp från är just den externa revisorn (Berry, Sweeting & Goto 2006; Collis & Jarvis 2002; Bennett & Robson 1999). Enligt tidigare forskning är SME's ofta i behov av en extern rådgivare då kompetensen och resurserna vanligtvis inte finns internt (Collis & Jarvis, 2002; Robson & Bennett 2000). Det kan därför antas naturligt att just dessa företag varit i behov av ytterligare frågor med allt som kom med pandemin.

Revisor E redogjorde att hans roll som revisor till SME's innefattar en roll likt ett bollplank. Relationen klient och revisor emellan innebär att man ger förslag som leder till diskussioner. Enligt flera av respondenterna är det revisorn som ger förslag på vad som kan göras, men klientens beslut att såväl ta beslutet som genomföra åtgärden. Revisor D förklarade att inga frågor från kunderna är "dumma frågor", vilket också kan tolkas som en viktig del i att förstå rollen revisorn har till sina klienter. Revisor E beskrev att pandemin har påverkat honom genom en högre arbetsbelastning, vilket även revisor B ansåg. I och med utbrottet av Covid-19 uppstod nya situationer för hans kunder och de var i stort behov av att ställa och få svar på frågor, något som ökade arbetsbelastningen. Enligt Johan Pharmanson finns det fördelar att anlita en revisor med andra syften än enbart genomförandet av en revision (Allabolag 2020). Han förklarar att det är "vanligt" att revisorer används som bollplank. Revisorer har erfarenheter från olika branscher med varierande problem och besitter därav stor kunskap. Det kan antas att revisorns roll som bollplank är till stor nytta vid situationer som är ovanliga

för klienter, likt den rådgivningsroll som de även erbjuder. Företag har av intervjuerna att döma främst ställt frågor om vad de olika stödpaketerna innebär, därefter kan det antas att revisorerna gett alternativ om hur företaget kan agera.

## 5.2 Covid-19:s effekt på distansarbetet

Den största skillnaden i revisorns arbete, som redogjordes för i tidigare stycke, var just arbetsstrukturen och planeringen. Revisionsyrket har under de senaste åren påbörjat arbetet mot ett mer digitaliserat arbetssätt och är alltså inget som direkt utvecklats under Covid-19.

Det sammanfattade intrycket av alla respondenter var att deras respektive byråer redan hade inlett arbetet samt kommit igång med digitalisering. Revisor C förklarade att digitaliseringen inom såväl revisionen som redovisningen var på gång rejält redan innan Corona tog fart. Han redogjorde även att pandemin kan ha varit en orsak till att det gick ännu snabbare, trots att det länge varit ett stort mål inom byrån att påbörja digitaliseringen. Revisor B och C:s är överens om att digitala möten ökat ytterligare det senaste året, jämfört med tidigare år. Framför allt påpekar revisor B att videomöten har börjat ersätta telefonmöten, vilket enligt honom har varit positivt. Revisor C ansåg att det positiva med digitala möten är att man kan slippa en del resor. Han påtalade även att sitta på distans under ett år som det nu blivit inte innebär några problem. Om det däremot resulterar i att sitta likt detta år "enbart" på distans under flertalet år, kan det leda till svårigheter i att exempelvis få en bra bild av företaget. Även revisor B upplevde att fysiska möten ibland krävs, då det digitala inte ersätter det fysiska i alla lägen. En revisors uppdrag innebär bland annat att granska ett företags bokföring (Carrington 2014; FAR u.å.; Moberg, Valentin & Åkersten 2014; Revisorsinspektionen u.å. b). För att kunna ge ett bestyrkande krävs en bra granskning som har bra insyn i såväl verksamheten som ledningen. Revisor C beskrev att problem som kan uppstå vid fortsättningen av nuvarande arbetsstruktur kan generera en negativ effekt på granskningens kvalitet. Det kan antas vara viktigt att ta hänsyn och försöka förhindra de problem som distansarbetet kan innebära.

Enligt några respondenter har distansarbetet påverkat kommunikationen inom revisionsteamet, i negativ bemärkelse, vilket kan antas få en negativ påverkan på den slutgiltiga revisionen. Det kan även antas att pandemins påtvingande arbetssätt har inneburit att revisionsbyråer behövde utveckla nya arbetssätt som även kan vara till fördel att använda i framtiden. Revisor D tyckte att ökningen av digitala möten internt kan ha påverkat kunskapsdelningen negativt kollegor emellan. Han förklarade att vid fysiska möten kan oklarheter diskuteras direkt. Revisor D upplevde även positiva saker med digitaliserade möten, han redogjorde att kontakt med kund har blivit effektiviserad vid användning av mail, framför fysiska möten, då svaren enligt honom kom snabbare. Revisor B tyckte dock tvärtom, att kontakten med kunden är effektivare när man är på plats, framför mailkontakt. Ett signum inom revisorns roll och revisionsprocessen är dokumentation (Eklöv Alander 2019). Allt som är av väsentlighet ska dokumenteras och likt det revisor B nämnde kan det anses mer fördelaktigt att kunna ställa frågor direkt om något är oklart. Att istället vänta in svar genom mail, som fördröjer hela processen, kan antas minska effektiviteten och också rubbar planeringen.

Sammanfattningsvis arbetade alla respondenternas byråer digitalt redan innan Corona och därför har digitaliseringen knappt påverkats under pandemin. Det är snarare ersättning av fysiska möten med digitala möten som samtliga revisorer påverkats av. Däremot berättade både revisor D och F att det länge varit aktuellt med digitala signaturer, men att det har dröjt att få igenom det. Till följd av Corona och allt vad det innebär, har de nu börjat arbeta med den typen av digitala funktioner. Revisor B berättade även att tillåtelsen av digitala stämmor infunnits, vilket har underlättat såväl under detta år som i framtiden. Det sista steget i revisionsprocessen innefattar rapportering (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019). Då revisorn först skriver under revisionsberättelsen efter att ansvariga parter i företagsledningen undertecknat den. Underskriften har tidigare behövts vara "fysisk" och digitala signaturer har inte varit tillåtet. Till följd av restriktioner och annat har det inneburit en svårighet att få till rätt signaturer i rätt tid. Vilket har visat sig innebära en oro för ett flertal av revisorernas klienter. En fördel till följd från pandemin kan antas vara den utvecklingen av digitalisering som har infunnits.

### **5.3 Revisorns oberoende**

Enligt ett flertal tidigare studier är oberoendet grundstenen inom revision och revisorns yrkesroll. Att granska ett företag utan att vara oberoende tar bort deras legitimitet och granskningen uppfyller då inte den mening som den ska (Church, Jenkins & Stanley 2018; Garcia-Blandon & Argiles 2015; Mostafa Mohamed & Hussien Habib 2013; Ye, Carson & Simnett 2011). Alla revisorer som intervjuades påpekade vikten av deras oberoende i klientrelationer. Revisor A förklarade att det för honom är viktigt att inte ta sig an en kund om han upplever att en annan bedömning hade kunnat göras i jämförelse med en kund han inte är bekant med. Även revisor C berättade att det viktigaste är att alla klienter ska behandlas lika. Revisor B var inne på samma spår, då han påpekade att professionalism är viktigt i en revisor- och klientrelation. Revisor D beskrev revisorns oberoende med ordet analysmodellen. Enligt Carrington (2014) är oberoendet en central del i den trovärdighet som finns i revisorns bestyrkande. Revisor E redogjorde även han att om oberoendet rubbas kommer förtroendet hos vissa parter att fallera. Revisor F berättade att hon vanligtvis ställer sig frågan om hur en tredje part skulle se på relationen och om oberoendet uppfylls. Både revisor A, C och E förklarade att en viktig del i att uppnå kravet på oberoende är att skriva en korrekt revisionsberättelse. Upplever en revisor att klienten försöker påverka vad som skrivs i revisionsberättelsen bör man avsäga sig uppdraget, annars blir granskningen inte korrekt utförd. Revisor D påtalade vikten av att som revisor våga lyfta avvikelser utan att bli orolig över att förlora uppdraget. Enligt tidigare studier finns det tecken som tyder på att en granskning utan en oberoende revisor kan vara betydelselös, då det inte uppfyller syftet med granskningen av företaget genomförd av en utomstående part (Eklöv Alander 2019; Ye, Carson & Simnett 2011; Wallace 2004). Med tanke på den tydliga ståndpunkt alla respondenter haft i studien kan det tänkas vara viktigt inom revisorskåren att säkerställa sitt oberoende framför något annat.



Alla revisorer som deltog i uppsatsen nämner vikten av analysmodellen som en del av oberoendet. Revisorerna förklarade att analysmodellen är ett viktigt verktyg i deras arbete och används av samtliga revisorer som deltog i studien. De förtydligade att analysmodellen nyttjas varje gång ny information tillkommer, vid en ny klient samt vid ett nytt år. Respondenterna förklarade att med hjälp av analysmodellen prövar de sitt oberoende och kontrollerar att inget av hoten förekommer. Precis som Carrington (2014) beskriver ska analysmodellen användas för att förhindra en påverkad oberoendeställning hos revisorn. Samtliga revisorer framförde att Covid-19 pandemin inte har påverkat deras oberoendeställning, trots att samtliga respondenter framförde viljan i att hjälpa till i svåra tider. Revisor A och B beskrev att det framförallt prövas för självgranskningshot och vänskapshot då det är de mest förekommande hoten, men samtidigt enkla att eliminera. Revisor F förklarade att självgranskningshotet är det hon upplever som vanligast. Det finns fem hot som kan föreligga enligt 21§ Revisorslagen (SFS 2001:883), varav ett är självgranskningshotet. Revisor B förtydligade även vikten i att dokumentera allt som genomförs vilket är ett av stegen i revisionsprocessen. Carrington (2014) och Eklöv Alander (2019) beskriver att steget dokumentation är viktigt för revisorers framtida uppdrag. Det framkommer i 24§ Revisorslagen (SFS 2001:883) att allt av väsentlighet ska dokumenteras. Revisor E och F förmedlade risken i att jäv kan uppstå och betydelsen att pröva att jävsregler enligt 9 kap 17§ Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) inte uppfylls. Jäv anses som ett hot mot revisorns oberoende och uppstår om revisorns inte behåller sin opartiskhet och självständighet gentemot klienten (Boverket 2018).

Samtliga respondenter var eniga om att klientrelationer som pågått en längre tid kan vara utmanande. Revisorerna beskrev olika aspekter som har betydelse. Revisor A förklarade att det kan vara svårare i mindre städer att behålla en professionell nivå mot klienten. Revisor C och E beskrev att man vill hjälpa klienterna och ha en bra kontakt eftersom det underlättar uppdraget, men det får inte övergå till mer social än arbetsmässig relation. Revisor B, D och F förklarade att det är viktigt att inte ha vänner som klienter samt vikten i att bibehålla en professionell nivå, något som ibland kan uppfattas som svårt. Revisor F förmedlade att ålderskillnad och intressen kan orsaka svårigheter i klientrelationen men att det är viktigt att inte planera ett möte utanför klientrelationen. Enligt 21a§ Revisorslagen (SFS 2001:883) ska en nära relation mellan revisor och klient inte förekomma. FAR (2019a) beskriver att hot mot vänskap eller egenintresse kan uppstå om klientrelationen har pågått under en längre tid, vilket respondenterna förklarade är en svårighet. I och med att klientrelationen som pågår under en längre tid kan förändras tog IESBA fram nya oberoenderegler för revisionsuppdrag vid företag av allmänt intresse, som numer har tidsbegränsade relationer (Justitiedepartementet 2016). Revisor C och E förklarade vikten av att ha en bra relation med klienten, eftersom det faktiskt är klienten som väljer revisor samt vem de ska betala arvodet till. Det kan ses som hot mot revisorns oberoendeställning eftersom revisorn behöver uppfylla klienternas behov för att behålla både klient och intäkt i framtiden (Tepalagul & Lin 2015).

Det finns två typer av oberoenden som ska uppfyllas av en revisor, faktiskt och synbart oberoende (Carrington 2014; Jenkins & Stanley 2019; Mostafa Mohamed & Hussien Habib 2013). Revisor A och B förklarade att svårigheten ligger i det synbara oberoendet. Både

respondenterna förklarade att problematiken är hur en tredje part upplever att oberoendeställningen är uppfylld, samt att ingen rubbning av oberoendet har skett. Revisor A beskrev att det är en ”gråzon” eftersom det är svårt att veta vad som får och ska göras. Revisor B redogjorde att det är en ständig fråga som man ska ställa sig själv under hela revisionsuppdraget, hur en tredje part ser på oberoendeställningen. Revisor D upplevde däremot att det inte fanns någon svårighet med det synbara oberoendet. Han förklarade att en utomstående knappt vet om att revisorn ska vara oberoende mot klienten och att det därför inte finns någon problematik kring oberoendeställningen. Han redogjorde att problematiken istället var att en utomstående inte förstår vikten i oberoendefrågan. Om utomstående intressenter litar på att revisorns förhåller sig oberoende, anses det synbara oberoendet uppnått (Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019). Enligt Eklöv Alander (2019) krävs det av revisorn att en tredje part inte ifrågasätter oberoendet för att uppfylla det synbara oberoendet, vilket respondenterna beskrev är svårigheten. Revisor A och B förklarade att det faktiska oberoendet däremot inte var svårt att uppfylla. Det faktiska oberoendet är revisorns egna uppfattning kring sitt tankesätt och omdöme (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019; Jenkins & Stanley 2019; Mostafa Mohamed & Hussien Habib 2013).

Gränsen mellan att vara oberoende samtidigt som man utför rådgivning upplever flertalet respondenter inte är svårt i praktiken men svårt att definiera. Revisor A och E redogjorde att om rådgivningstjänsten blir för omfattande tar de sig inte an uppdraget. Revisor C och E berättade att det är svårt att definiera oberoendet. Det viktigaste är att klargöra för klienten att företaget själv ska utföra arbetet och revisorns uppgift att ge alternativ på lösningar för att sedan granska vad som slutligen genomförts, vilket även revisor F förklarade. Relationen mellan revisor och klient har inneburit ett ifrågasättande från tillsynsmyndigheter om revisorns möjlighet uppnå oberoendet (Tepalagul & Lin 2015). Revisorn har ett incitament till att ha en bra relation till sin klient då det är deras intäktskälla. För att behålla sin kunder och därmed intäkter krävs en välfungerande relation. Vid utförandet av rådgivningstjänster ökar intäkterna ytterligare och därmed motivationen till en välfungerande relation (Tepalagul & Lin 2015). Trots revisorns incitament till en bra relation med klienter kan det antas tydligt att samtliga revisorer i studien var väl införstådda med betydelsen av upprätthållandet av oberoendet.

## **5.4 Rådgivning**

Samtliga revisorer var positiva till kvalificerad rådgivning. Alla respondenterna svarade att revisorn redan besitter kunskap om företaget och då förekommer en förståelse för företaget och dess verksamheten, redovisningsorganisationen samt system för interna kontroller. Revisorerna förklarade att det blir mer tidseffektivt när kunskapen redan finns. Konsulttjänster anses effektivisera revisionen genom bättre kunskapsspridning, vilket medför att revisorer samlar kunskap om företaget inför utförandet av rådgivningen (Carrington 2014; Joe & Vandervelde 2007). Revisor A och C redogjorde att det även blir en fördel för kunderna eftersom det blir mer kostnadseffektivt att en revisor med kunskap utför rådgivningen. Revisor B förklarade att det förekommer olika typer av fördelar. För redan befintliga kunder är det tiden som är fördelen, medan nya kunder får upp ögonen för

revisionsbyrån och kan bli potentiella kunder i framtiden. Revisor D framförde att det viktigaste är att årsbokslutet blir korrekt vilken han förklarade att det blir när revisorn utför kvalificerad rådgivning. Revisionskvaliteten kan även anses förbättras då revisorn tidigare utfört rådgivningstjänster till ett företag, innan relationen innefattar en revisionstjänst (Carrington 2014; Joe & Vandervelde 2007). Revisor B berättade att han har varit med om uppdrag som gått från att enbart innebära rådgivning, till att innefatta även revisionstjänsten. På det sättet förklarade han att fördelar infinner sig genom att revisionskvaliteten kan bli bättre då han som revisor redan är insatt i företaget. Detta kan antas vara en fördel för både revisor och klient. För revisorn kan det innebära att det första steget i revisionsprocessen, informationsinsamlingen (Eklöv Alander 2019) kräver mindre tid och resurser av revisorn eftersom revisorn redan är insatt i bolaget. Fördelen för klienten skulle kunna vara det förtroende den redan känner för revisorn, det förtroende som bildats under utförandet av rådgivningstjänsten. Detta är även fördelaktigt för revisionsbyrån som genererar högre intäkter när de utför både rådgivning- och revisionstjänsten för ett bolag.

Däremot förklarade samtliga revisorer att det även finns nackdelar med kvalificerad rådgivning. Kritik mot rådgivningstjänster som förekommer är att det kan hota revisorns oberoendeställning vilket i sin tur kan alstra en lägre revisionskvalitet (Carrington 2014; Causholli, Chambers & Payne 2014; Hohenfels & Quick 2020). Samtliga respondenter redogjorde att svårigheten med rådgivningstjänster är att inte rubba på oberoendet. Revisor A och B beskrev att gränsen mellan rådgivning och oberoendet kan vara diffus, det förekommer ”gråzoner” kring vad som får och inte får göras. De förklarade att det är viktigt att inga fel förekommer. Revisor A samt B redogjorde att osäkra situationer kontrolleras med specialister på FAR innan beslut fattas. Revisor C förklarade att det kan förekomma potentiella förbättringar om en annan person ser på rådgivningen. Det medför en nackdel för revisorn då revisorn förlorar sitt uppdrag medan det är positivt för företaget att ta in en utomstående då hen ser på företaget med ett nytt perspektiv. Revisor D beskrev att han inte upplevde någon nackdel, däremot förklarade han att för nya revisorer inom branschen kan det förekomma osäkra situationer för vart gränsen för oberoendeställningen går. Revisor E och F beskrev att det finns en risk för att gå över gränsen och man vill inte att oberoendet ska rubbas. Revisor E förklarade att självgranskningshot kan förekomma om revisorn behöver upprätta och granska rådgivningen.

Det förekommer olika typer av rådgivning, operativ, strategisk och privat rådgivning. Operativ rådgivning handlar om frågor kring Corona-bidrag, strategisk rådgivning i form av köp av företag, samt privat rådgivning där revisorn svara på frågor gällande bank, tjänstebil eller liknande. Samtliga revisorer, förutom revisor D, förklarade att operativ rådgivning har ökat i år jämfört med tidigare år. Företagen har haft många frågor kring Covid-19 och stödbidragen som regeringen har tillsatt, exempelvis korttidspermittering, omställningsstöd samt sänkta arbetsgivaravgifter. Revisor E beskrev att operativ rådgivning kommer att minska så småningom när Covid-19 pandemin inte kommer vara lika aktuell. Respondenterna redogjorde att strategisk rådgivning sker i ungefär samma utsträckning som tidigare. Revisor B förklarade att det gick ner i början av året men har senare börjat komma fler frågor kring strategisk rådgivning och kommer öka ännu mer. Revisor C och F förklarade att det går upp

och ned, i vissa perioder köps flera företag och i andra perioder genomförs inga köp av företag. Revisor D beskrev att han trodde att strategisk rådgivning skulle minska mer än vad det faktiskt gjorde. Samtliga respondenter förklarade att privat rådgivning har skett i samma utsträckning som vanligt, däremot beskrev revisor B och F att det skett en viss typ av ökning. De förklarade att det alltid förekommer frågor kring privat rådgivning. Revisor A, B, E, samt F redogjorde att det i år förekom många frågor kring utdelning, de förklarade att företag är osäkra kring om de behöver ta ut någon utdelning eller inte.

## 6. Slutsats

*I det sista avsnittet kommer slutsatsen med studien att redogöras och besvara studiens syfte och frågeställningar. Slutligen kommer förslag till fortsatt forskning att presenteras.*

Syftet med denna studie är att få en ökad förståelse för revisorns roll som rådgivare och problematiken kring oberoendet samt observera om det fått någon påverkan av Covid-19.

Frågeställningarna som studien ska besvara är följande:

- Hur har revisorns arbetssätt påverkats under Covid-19?
- Hur uppfattar revisorer sitt oberoende och har det skett någon förändring under Covid-19?
- Hur har den rådande pandemin påverkat revisorns rådgivningstjänster?

Intervjustudiens resultat visar att revisorns arbetsuppgifter inte har förändrats av den pågående pandemin Covid-19. Istället visar studien att revisorns arbetssätt är det som påverkats såväl internt som externt. Digitaliseringen var redan implementerad hos byråerna som samtliga respondenter arbetade på, vilket underlättade omställningen till distansarbete. Pandemin har utvecklat digitaliseringen ytterligare, exempelvis har både digital signering och digitala stämmor blivit tillåtna att använda. Revisorerna framförde i studien att det var en positiv utveckling då de digitala funktionerna har varit relevanta att införa under en längre tid men i och med Covid-19 blev det nödvändigt. Uppfattning om ökad eller minskad effektivitet till följd av distansarbetet varierade. Ett flertal revisorer har även berättat att planeringen av revisionen har blivit ännu viktigare.

Samtliga revisorer påpekade att deras oberoendeställning inte har påverkats under pandemin. De förklarade att oavsett situation är det viktigt att kunna upprätthålla sitt oberoende för att utföra sitt arbete korrekt. Trots att vissa företag hade problem med likvidation framförde respondenterna att det fortfarande är viktigt att allt genomförs korrekt även fast man som revisor vill hjälpa sin klient så mycket som möjligt. Samtliga respondenter prövar sitt oberoende genom analysmodellen. De redogjorde vikten i professionalism samt att våga skriva en oren revisionsberättelse utan att det skulle få några konsekvenser. Revisorerna framförde svårigheten kring det synbara oberoendet och hur viktigt det är att en tredje part faktiskt inte misstror oberoendeperspektivet. Samtliga revisorer förklarade att problematiken med långvariga klientrelationer kan associeras till det synbara oberoendet, då tredje part kan uppfatta att revisorns legitimitet försvinner.

Revisorerna framförde att det inte har skett så stor förändring av efterfrågan på rådgivningstjänsterna som de förväntade sig. Då respondenternas kunder bestod av SME's fick revisorerna mycket allmänna frågor kring pandemins påverkan på deras bolag. Det innebär att revisorerna var tvungna att sätta sig in i de olika stödpaketen för att uppfylla sin funktion som revisor och bollplank. Något som dock påverkades var att frågor gällande stödpaketen ökade då kunderna inte hade någon direkt kunskap kring hur det skulle redovisas. Här gällde det mest frågor kring korttidspermitteringar samt även om utdelning.

Samtliga revisorer förklarade att de många gånger tog hjälp av redovisningskonsulter eftersom de besitter mer kunskap kring dessa typer av frågor. Respondenterna framförde att operativ rådgivning har ökat under år 2020 i form av Covid-19 relaterade frågor. Samtliga respondenter redogjorde att det är fördelaktigt att utföra rådgivningstjänster till sina revisionsklienter då de redan besitter mycket kunskap om företaget vilket är effektivt.

Slutsatsen som kan dras utifrån studien är att Covid-19 inte har påverkat revisorns arbete i form av rådgivningstjänster och utifrån oberoendeställningen. Trots välvilja från revisorn att hjälpa sina klienter har inte oberoendet påverkats. Rådgivningstjänster som ökat är främst frågor relaterade till regeringens stödpaket. Arbets sättet har förändrats till stor del, genom distansarbete för revisorn och digitala möten mellan revisor och klient. Den redan befintliga digitalisering underlättade revisorns omställning av arbets sätt som var nödvändigt på grund av pandemin.

### **6.1 Förslag till fortsatt forskning**

Covid-19 har varit en prövning och en situation som ingen kunde veta om i förväg. Därmed kan framtiden vara oviss eftersom det är svårt att veta vad som sker närmast. Det har varit intressant att höra utifrån revisorers perspektiv hur de i sitt arbete och i sin roll blivit påverkade av pandemin. I och med pandemin har stödpaket tagits fram samt olika rekommendationer och lagändringar genomförts. Ett förslag kan vara att undersöka djupare hur revisorns arbete har förändrats till följd av pandemin, samt om det innebar en positiv eller negativ utveckling av både arbets sättet men även granskningskvaliteten. I framtiden kan forskning kring hur mycket företagen verkligen påverkades av pandemin undersökas och analyseras. Ett annat förslag för fortsatt forskning kan vara att utifrån ett klientperspektiv undersöka hur klienterna och deras bolag upplevt denna tid och vilken problematiken som de utsattes för. Ytterligare förslag på vidare forskning är att gräva djupare i problematiken utifrån revisorns perspektiv att vara oberoende i samband med rådgivning.

## 7. Referenslista

Allabolag (2020). *Därför borde du fundera på att anlita en revisor.*

<https://www.allabolag.se/affarskoll/darfor-borde-du-fundera-pa-att-anlita-en-revisor> [2020-12-15]

Alfraih, M.M., (2017). Choosing an external auditor: does the composition of boards of directors matter? *International Journal of Law and Management*, 59(3), ss.394–412. doi: 10.1108/IJLMA-03-2016-0032

Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G. & Zhou, L., (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3), ss.235–266. doi: 10.1007/s11156-006-9430-y

Bennett, R.J. & Robson, P.J.A., (1999). The use of external business advice by SMEs in Britain. *Entrepreneurship and regional development*, 11(2), ss.155–180. doi: 10.1080/089856299283245

Berry, A.J., Sweeting, R. & Goto, J., (2006). The effect of business advisers on the performance of SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(1), ss.33–47. doi: 10.1108/14626000610645298

Bolagsverket (2020). *Revisor i aktiebolag*. Sundsvall: Bolagsverket.  
<https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/revisor>

Boverket (2018). *Jäv*. Karlskrona: Boverket.  
<https://www.boverket.se/sv/PBL-kunskapsbanken/planering/detaljplan/roller-och-ansvar/byggnadsnamnden/jav/>

Carey, P. & Tanewski, G., (2016). The provision of business advice to SMEs by external accountants. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), ss.290–313. doi: 10.1108/MAJ-12-2014-1131

Carrington, T. (2014). *Revision*. 2. uppl., Stockholm: Liber.

Causholli, M., Chambers, D.J. & Payne, J.L., (2014). Future Nonaudit Service Fees and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), ss.681–712. doi: 10.1111/1911-3846.12042

Church, B.K., Jenkins, J.G. & Stanley, J.D., (2018). Auditor Independence in the United States: Cornerstone of the Profession or Thorn in Our Side? *Accounting Horizons*, 32(3), ss.145–168. doi:10.2308/acch-52122

Collis, J. & Jarvis, R., (2002). Financial information and the management of small private companies. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9(2), ss.100–110. doi: 10.1108/14626000210427357

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision*. Lund: Studentlitteratur.

FAR (2019a). *EtikU 13 Revisorsrotationen*.

<https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/e/etiku13/?q=EtikU%2013%20revisorsrotationen> [2020-11-13]

FAR (2020). *FAR:s medlemmars arbete är samhällsviktig verksamhet*.

<https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2020/mars/fars-medlemmars-arbete-ar-samhallsviktig-verksamhet> [2020-11-17]

FAR (2019b). *Långvariga relationer med en revisionskund som inte är företag av allmänt intresse - några kompletteringar*.

<https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2019/mars/langvariga-relationer-med-en-revisionskund-som-inte-ar-foretag-av-allmant-intresse-nagra-kompletteringar/> [2020-11-16]

FAR (2001). *Revisorn, oberoende & analysmodellen*.

[https://www.faronline.se/dokument/balans/2001/balans\\_nr\\_10\\_2001/balans\\_2001\\_n10\\_a001\\_2/](https://www.faronline.se/dokument/balans/2001/balans_nr_10_2001/balans_2001_n10_a001_2/) [2020-11-14]

FAR (2003). *Revisorns opartiskhet och självständighet - en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*.

[https://www.faronline.se/dokument/balans/2003/balans\\_nr\\_10\\_2003/balans\\_2003\\_n10\\_a001\\_8/](https://www.faronline.se/dokument/balans/2003/balans_nr_10_2003/balans_2003_n10_a001_8/) [2020-11-15]

FAR (2016). *Så påverkas du av EU:s revisionspaket*. [https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2016/balans\\_nr\\_06\\_2016/balans\\_2016\\_n06\\_a0006/?q=EU%3As%20revisionspaket](https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2016/balans_nr_06_2016/balans_2016_n06_a0006/?q=EU%3As%20revisionspaket)

[https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2016/balans\\_nr\\_06\\_2016/balans\\_2016\\_n06\\_a0006/?q=EU%3As%20revisionspaket](https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2016/balans_nr_06_2016/balans_2016_n06_a0006/?q=EU%3As%20revisionspaket) [2020-11-14]

FAR (u.å). *Vad gör en revisor?*

<https://www.far.se/om-far/yrkesroller/revisor/> [2020-11-18]

Folkhälsomyndigheten (2020). *Pandemisk influensa*. Stad: Solna. Folkhälsomyndigheten.

<https://www.folkhalsomyndigheten.se/smittskydd-beredskap/krisberedskap/pandemiberedskap/pandemisk-influensa/>

Garcia-Blandon, J. & Argiles, J.M., (2015). Audit firm tenure and independence: A comprehensive investigation of audit qualifications in Spain. *Journal of international accounting, auditing & taxation*, 24, ss.82–93. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2015.02.001.



Hadjipetri Glantz, S. (2020). Ökad rådgivning effekt av coronapandemin. *Tidningen Balans*, 13 maj. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/okad-radgivning-effekt-av-coronakrisen/>

Halling, P. (2018). *Nya regler för oberoende - vad gäller egentligen?*. *Tidningen Balans*, 29 augusti. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-regler-for-oberoende-vad-galler-egentligen/>

Hohenfels, D. & Quick, R., (2020). Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 14(5), ss.959–1007. doi: 10.1007/s11846-018-0306-z

Hossain, S., (2013). Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality. *International Journal of Auditing*, 17(3), ss.246–264. doi: 10.1111/ijau.12002

Ianniello, G., (2012). Non-Audit Services and Auditor Independence in the 2007 Italian Regulatory Environment. *International Journal of Auditing*, 16(2), ss.147–164. doi: 10.1111/j.1099-1123.2012.00447.x

Jenkins, J. G., & Stanley, J. D., (2019). A current evaluation of independence as a foundational element of the auditing profession in the united states. *Current Issues in Auditing*, 13(1), ss.P17-P27. doi:10.2308/ciia-52357

Joe, J.R. & Vandervelde, S.D., (2007). Do Auditor-Provided Nonaudit Services Improve Audit Effectiveness?\*. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), ss.467–487. doi: 10.1506/Y6H1-7895-774T-5TM1

Justitiedepartementet (2016). *Revisorer och revision* (Regeringens proposition 2015/16:162). Stockholm: Regeringskansliet.

Knechel, Robert, Rs: Gsbe AIM & International Auditing., (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), ss.215–223. doi: 10.1111/ijau.12077

Lantz, A. (2013). *Intervjumetodik*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Liempd, D., Quick, R. & Warming-Rasmussen, B., (2019). Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. *International Journal of Auditing*, 23(1), ss.1–19. doi: 10.1111/ijau.12131

Lu, T., (2006). Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality? *Journal of Accounting Research*, 44(3), ss.561–583. doi: 10.1111/j.1475-679X.2006.00211.x

Marténg, C. (2016). EU:s revisionspaket - så påverkas företagen. *Tidningen Balans*, 19 maj. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/eus-revisionspaket-sa-paverkas-foretagen>

Moberg, K., Valentin, N. & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn - Oberoende, Ansvar, Tystnadsplikt*. 4. uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Mostafa Mohamed, D. & Hussien Habib, M., (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), ss.116–144. doi: 10.1108/EBS-07-2012-0035.

Patel, R. & Davidson, B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder - att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 5. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Regeringskansliet (2020a). *Ekonomiska bedömningar till följd av coronaviruset*. Stockholm: Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2020/03/ekonomiska-bedomningar-till-foljd-av-coronaviruset/>

Regeringskansliet (2020b). *Ekonomiska åtgärder för 2020 till följd av virusutbrottet*. Stockholm: Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/sveriges-regering/finansdepartementet/statens-budget/ekonomiska-atgarder-med-anledning-av-covid-19/>

Regeringskansliet (2016). *Revisorer och revision*. Stockholm: Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/proposition/2016/04/prop.-201516162/>

Regeringskansliet (2019). *Sveriges väg till EU-medlemskap*. Stockholm: Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/sa-styrs-sverige/regeringens-arbete-pa-eu-niva/sveriges-vag-till-eu-medlemskap/>

Regeringskansliet (2020c). *Tillfälligt sänkta socialavgifter med anledning av coronaviruset*. Stockholm: Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/artiklar/2020/03/om-forslaget-tillfalligt-sankta-socialavgifter-med-anledning-av-coronaviruset>

Revisorsinspektionen (u.å. a). *Historik*. Stockholm: Revisorsinspektionen.

<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/historik/>

Revisorsinspektionen (u.å. b). *Revisorns ansvar*. Stockholm: Revisorsinspektionen.

<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/>

Revisorsinspektionen (u.å. c). *Stärkt revisorsroll*. Stockholm: Revisorsinspektionen.

<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/framtida-revisionen/forslag-till-atgarder/>

Revisorsinspektionen (2020). *Årlig rapport 2019*. Stockholm: Revisorsinspektionen.

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arl原因-rapport/arl原因-rapport-2019-dnr-2020-367.pdf>

Robson, P. & Bennett, J., (2000). SME Growth: The Relationship with Business Advice and External Collaboration. *Small Business Economics*, 15(3), ss.193–208. doi: 10.1023/A:1008129012953

SFS 1999:1079. *Revisionslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1.

SFS 2001:883. *Revisorslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1.

SFS 2005:551. *Aktiebolagslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1.

Svanström, T. & Sundgren, S., (2012). The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing*, 16(1), ss.54–78. doi: 10.1111/j.1099-1123.2011.00441.x

Sveriges Riksdag (2018). *Riksrevisionens rapport om avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag* (Rapport 2017/18:201). Stockholm: Sveriges Riksdag. <https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/H501CU37>

Sveriges Riksdag (2019). *EU:s lagar och regler*. Stockholm: Sveriges Riksdag. <http://eu.riksdagen.se/vad-gor-eu/en-eu-lag-blir-till/eus-lagar-och-regler/#>

Tepalagul, N. och Lin, L., (2015). Tepalagul, N. & Lin, L., 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of accounting, auditing & finance*, 30(1), ss.101–121. DOI: 10.1177/0148558X14544505

Vetenskapsrådet (u.å.). *Forskning för en klokare värld*. Stockholm: Vetenskapsrådet. <https://www.vr.se/>

Wallace, W.A., (2004). The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in accounting regulation*, 17(C), ss.267–298. doi: 10.1016/S1052-0457(04)17012-4

Wines, G., (2011). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market?. *Managerial Auditing Journal* , 27(1), ss.5-40. doi:10.1108/02686901211186081

Ye, Ping, Carson, Elizabeth & Simnett, Roger., (2011). Threats to auditor independence: the impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), ss.121–148. doi:10.2308/aud.2011.30.1.121

Öhman, P. & Wallerstedt, E., (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting history*, 17(2), ss.241–257. doi: 10.1177/1032373211434723

## Bilaga 1: Intervjufrågor

### Bakgrund

- Vill du vara anonym i uppsatsen?
  - *Går det bra om vi spelar in för att vi enklare ska kunna använda materialet till uppsatsen?*
- Hur länge har du arbetat som revisor?
- Kan du kortfattat beskriva ditt arbete som revisor samt vad har du för kunder (bransch)?

### Aktuellt idag

- Hur har corona-pandemin påverkat ditt jobb som revisor?
  - *Någon skillnad i ditt arbete mellan detta året och förra året?*
  - *Upplever du att det finns några skillnader för kunderna idag jämfört med tidigare år, före Covid?*
  - *Vilka av de stödpaket som regeringen har tagit fram anser du flesta företag utnyttjar samt har störst nytta av, och hur påverkar det er roll som revisor?*
  - *Hur långt har ni kommit med digitalisering i era system? Hade detta utvecklats före Covid-19 eller utvecklades det i samband med pandemin?*
  - *Får ni mycket frågor gällande konkurser?*
- Vad är aktuellt idag i ditt arbete som revisor? Är det endast corona som påverkar idag eller finns det ytterligare aktuella saker kring revisorsyrket?
- Upplever du svårigheter med distansarbetet mellan revisorn och klienten, vad kan det isåfall vara?
  - *Hur har ni ändrat ert arbetssätt gällande distansarbetet?*
- Har det blivit en större efterfrågan på fler revisionsuppdrag/konsulttjänsteuppdrag från företag som behöver rådgivning kring ex. redovisning av korttidsarbete/permitteringar, sänkta egenavgifter, sänkta arbetsgivaravgifter?
  - *Hur hjälper ni till vid dessa saker?*
- Vilka typer av problem upplever era kunder under Covid-19?

### Revisorns oberoende

- Hur skulle du beskriva revisorns oberoende?
- Vad är viktigast i din roll att vara oberoende?
- Hur ser du på att vara helt oberoende mot klienten, är det möjligt?
  - *Finns det några svårigheter?*
- Hur gör ni för att fastställa oberoendet?
  - *Använder du dig utav analysmodellen?*
- Har corona påverkat din oberoendeställning som revisor?
- Kravet på revisorns oberoende vid granskning är centralt inom yrket, hur hanterar du det vid rådgivning/konsulttjänster? Vart tycker du gränsen oberoende går, ge gärna ett exempel?

## *Konsulttjänster*

- Vad ser du för fördelar med kvalificerad rådgivning (non-audit services)?
  - *Argument finns att de typer av konsulttjänster som inte tillhör revisionsuppdraget kan ha en positiv effekt på revisionsuppdraget, genom att kunskapen kring företaget ökar hos revisorn? Tycker du det stämmer?*
- Upplever du några nackdelar med kvalificerad rådgivning?
- Är det problematiskt att förstå vilka “tjänster” som ingår i själva revisionsuppdraget och vilka som inte längre får erbjudas?
- Hur arbetar ni mot att en bra klientrelation inte utvecklas till en vänskapsrelation?
- Skiljer sig de tjänster som kunder efterfrågar idag i och med Covid-19, jämfört med tidigare år och hur i så fall?
- De tjänster som ni erbjuder utöver själva revisionen, finns det något som talar för om efterfrågan på dessa tjänster kommer att öka eller minska i framtiden?
  - *Vilka typer av tjänster, på vilket sätt och varför?*
- Vilka typer av rådgivning erbjuder ni?
  - *Ex operativ, strategisk och privat?*
  - *Har någon del minskat och någon ökat pga Covid-19? (operativ ex corona-bidrag, strategisk ex köp av företag, privat ex bank osv)*