

## **CORONAPANDEMINS PÅVERKAN PÅ REVISORERS OBEROENDE**

## **THE CORONAVIRUS IMPACT ON AUDITORS INDEPENDENCE**

Examensarbete inom huvudområdet  
Företagsekonomi  
Grundnivå 15 Högskolepoäng  
Vårtermin 2021

Daniel Jäderklint

Handledare: Ann-Christine Mjölnevik  
Examinator: Danilo Brozovic

## **Coronapandemins påverkan på revisorers oberoende**

Examensrapport inlämnad av Daniel Jäderklint till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

**2021-05-16**

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är mitt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: \_\_\_\_\_  \_\_\_\_\_

## **Förord**

Härmed skulle jag vilja rikta ett stort tack till samtliga revisorer som velat ställa upp på att delta och därmed bidragit till genomförandet av studien. Utan er hade inte studien kunnat genomföras.

Jag vill också passa på att tacka min handledare Ann-Christine Mjölnevik för hennes engagemang och för en mycket fin guidning genom hela arbetets gång. Med hjälp av dig har studien kunnat genomföras på bästa möjliga sätt.

*Högskolan i Skövde 2021*

*Daniel Jäderklint*

## Sammanfattning

**Bakgrund:** I slutet av 2019 upptäcktes coronaviruset vilket föranledde den pandemi vi befinner oss i än idag. Tidigare studier visar på att en kris likt coronapandemin kan innebära förändringar hos revisorers oberoende. Olika företagsskandaler och andra kriser har inneburit att revisionslagar och regler kopplade till revisorers oberoende fått genomgå förändringar. Många tidigare studier belyser en ökad press hos revisorerna i samband med kriser likt coronapandemin.

**Syfte:** Studiens syfte är att utreda hur revisorers oberoende har blivit påverkat av coronapandemin och om pandemin lett till en påverkan på revisorernas förmåga att följa principer och lagar.

**Metod:** Vid datainsamlingen i studien har kvalitativ metod använts. Studien gjordes genom semistrukturerade intervjuer med auktoriserade och erfarna revisorer. Urvalet bestod av revisorer med lång erfarenhet vilket innebar att de arbetat med revision både innan och under coronapandemin.

**Resultat och slutsats:** Studiens resultat visar på att revisorers oberoende har varit opåverkat under coronapandemin men att andra faktorer under revisionen har påverkats. Faktorer så som arbetssättet och att fler uppgifter tillkommit. I empirin framkom det att de intervjuade revisorerna ändå har upplevt en ökad press bland annat i bedömningen om företags fortsatta drift. Många företag har haft det tufft i coronapandemin vilket har lett till att revisorer fått medverka i en del obekväma diskussioner med klienter men enligt revisorerna har det ändå inte påverkat deras oberoendeställning. Det framkom också att revisorerna inte såg en ökad risk för vänskapshot när revision sker på distans. Slutligen har revisorerna fått i uppdrag att granska olika stödåtgärder under pandemin. Dessa granskningsåtgärder kan anses gynna revisionens roll som ett legitimitetsstärkande verktyg för företag.

**Nyckelord:** Revisor, revisorers oberoende, vänskapshot, tidsaspekt, fortsatt drift, legitimitet, revision i krissituationer

## **Abstract**

**Background:** The COVID-19 virus was first observed in late 2019. This virus has set the stage for the pandemic situation we still are living in today. Earlier studies show that a crisis like the COVID-19 pandemic may result in changes in auditor independence. Different business scandals as well as other crises has resulted in changes in auditing laws and regulations connected to auditor independence. Several studies also express an increasing pressure for auditors during crises such as the COVID-19 pandemic.

**Purpose:** The purpose of the study is to examine how auditor independence has been affected due to COVID-19 and if the pandemic situation has resulted in an effect on the auditors' ability to follow auditing laws and regulations.

**Method:** In order to collect data a qualitative method has been used. The study used semi-structured interviews with authorized and well-experienced auditors. The sample consisted of experienced auditors who have worked in the field of auditing both before and during the pandemic.

**Result and conclusion:** The result of the study shows that auditor independence has not been affected during the COVID-19 pandemic. The study does however show that other factors of the auditing has been affected. Factors such as changes in working methods and additional work tasks to be completed. In the empirical findings it was shown that the interviewed auditors had been experiencing an increased pressure in connection with their assessment of the companies' going concern. Many companies have been experiencing a tough economic situation during the coronavirus pandemic, which has led to auditors having uncomfortable discussions with clients. However, according to the auditors interviewed the auditor independence have not been affected. Moreover, the empirical findings show that the auditors did not see an increased risk for familiarity threat when the auditing is held virtually. Lastly, the result of the study show that auditors have taken on the responsibility to revise different support measures during the pandemic. These revisions can be seen as a way of promoting the role of auditing as a tool for companies to achieve legitimacy.

**Keywords:** Auditor, auditor independence, familiarity threat, time aspect, going concern, legitimacy, auditing during crises

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>8</b>
1.1 Problembakgrund .....	8
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Problemformulering .....	12
1.4 Syfte .....	12
<b>2. Referensram</b> .....	<b>13</b>
2.1 Allmänt om revision.....	13
2.1.1 Vad är revision?.....	13
2.1.2 Revisionens syfte.....	13
2.1.3 God revisionsssed .....	14
2.1.4 Revisorers ansvar .....	14
2.2 Revisorers oberoende .....	15
2.3 Revisorers oberoende i krissituationer .....	16
2.4 Faktorer som påverkar revisorers oberoende .....	18
2.4.1 Tidsaspekt (vänskapshot) .....	18
2.4.2 Fortsatt drift.....	19
2.5 Legitimitetsteorin .....	20
2.6 Analysmodell.....	21
<b>3. Metod</b> .....	<b>24</b>
3.1 Metodansats.....	24
3.2 Val av metod .....	24
3.3 Datainsamling.....	25
3.3.1 Urval.....	25
3.3.2 Semistrukturerade intervjuer .....	25
3.3.3 Intervjuguide .....	26
3.3.4 Litteraturgenomgång .....	27
3.4 Dataanalys .....	27
3.5 Studiens trovärdighet.....	28
3.6 Etiska ställningstaganden .....	29
3.7 Metodkritik.....	29
<b>4. Empiri</b> .....	<b>31</b>
4.1 Bakgrund.....	31

4.2 Revision under coronapandemin .....	32
4.3 Revisorers oberoende .....	33
4.3.1 Tidsaspekt (vänskapshot) .....	35
4.3.2 Fortsatt drift .....	36
4.4 Legitimitet .....	38
4.5 Sammanfattning av empiriskt material .....	40
<b>5. Analys .....</b>	<b>41</b>
5.1 Revision i krissituationer .....	41
5.2 Revisorers oberoende .....	42
5.2.1 Tidsaspekt (vänskapshot) .....	42
5.2.2 Fortsatt drift .....	43
5.3 Legitimitet .....	44
5.4 Sammanfattning av analys .....	45
<b>6. Slutsats .....</b>	<b>46</b>
6.1 Slutsats .....	46
6.2 Studiens bidrag .....	47
6.3 Förslag till vidare studier .....	47
6.4 Kritik mot studien .....	48
6.5 Etiska och samhällsliga reflektioner .....	48
<b>Källförteckning .....</b>	<b>50</b>
<b>Bilaga 1 .....</b>	<b>55</b>
<b>Bilaga 2 .....</b>	<b>56</b>

# 1. Inledning

---

*I detta inledande kapitel beskrivs revisorers oberoende och vilka lagar och regler revisorer behöver följa. Därefter följer en kort introduktion till coronapandemin vilket sedan följs upp med en problemdiskussion kring hur revisorers oberoende har påverkats av kriser. Till sist presenteras studiens syfte.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Revisorers oberoende innebär att revisorn inte får ha något ekonomiskt intresse i företaget och att de måste vara självständiga från de delägare som har ett finansiellt intresse inom företaget som ska revideras. Kraven på revisorns oberoende regleras i både International Standards on Auditing (ISA) 200 och revisorslagen. ISA 200 anger det huvudsakliga målet och hur utförandet av revisorns oberoende ska gå till och hänvisar till etikkoden i International Ethics Standards Board of Accounting (IESBA). Etikkoden beskriver mer utförligt de yrkesetiska regler som en revisor måste följa och fastställer hälften av innehållet i ISA 200 samt beskriver god yrkessed för revisorer. God yrkessed för revisorer nämns i lagar, praxis och i yrkesetiska regler (Revisorsinspektionen 2020).

ISA 200 beskriver ytterligare den internationella standarden om kvalitetskontroll vilket anger de riktlinjer revisionsföretagen måste fastställa och upprätthålla kvalitetskontrollsystem för uppdragen. Detta garanterar att revisionsföretaget ansvarar för att fastställa rutiner och riktlinjer om yrkesetiska krav, krav som behandlar oberoendet, som revisorer måste följa (Faronline, 2020). Enligt Revisorslagen 2001:883 20§ beskrivs revisorns oberoende som: ”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.”

En revisor behöver inte enligt lagstiftningen vägra att ta emot uppdrag där denne har svårt att upprätthålla förtroendet för oberoendet. Då gäller det att faktorerna i uppdraget inte har stora betydelser på revisorns oberoende eller om revisorn har gjort åtgärder som säkerhetsställer oberoendet. Åtgärderna ska beaktas om revisorn har ekonomiska eller andra intressen i bolaget som: revisorns egen verksamhet ligger som objekt för revisionen, revisorn agerar för eller mot företaget i en rättegång, revisorn har en stark koppling till någon i ledningen eller om revisorn skulle utsättas för påtryckning.



I slutet av år 2019 upptäcktes ett nytt virus i centrala Kina som skulle komma att kallas för coronaviruset, även känt som Covid-19 (Kry, 2020). Detta virus ledde till den globala pandemi vi befinner oss i än idag. Pandemin har haft stor påverkan på samhället och även på revisionen inom företag. Katerina Eklund är revisor på BDO och säger att då pandemin inte inträffade innan år 2019 tagit slut så har det inte haft så stor påverkan på redovisningar för kalenderåret 2019 (BDO, 2020). Företag måste dock upplysa om effekter som inträffar efter balansdagen. Upplysningen ska lämnas som en not i förvaltningsberättelsen och om den har haft en stor påverkan på företaget. Om företaget har ett senare bokföringsdatum ska revisorn veta vilken effekt pandemin kommer att ha på företagets tillgångar. Revisorer har fått en del frågor från företag om hur prognoser och bedömningar ska göras. Revisorer kan inte göra dessa bedömningar själva då de bygger på händelser fram till den dagen revisorer skriver på revisionsberättelsen. De behöver även beakta företagets fortsatta drift. Dessa kriterier kan vara svåra för revisorer att uppnå då det bygger på antaganden om att framtiden innehåller vissa osäkerhetsmoment (BDO, 2020).

## **1.2 Problemdiskussion**

En av de viktigaste faktorerna vid revision är att revisorn ska vara oberoende. Det innebär att revisorn inte får vara inblandad i företaget denne granskar eller vara relaterad till någon. Oberoendet upprätthålls när revisorn är opartisk, objektiv samt innehar integritet (Wines, 2011). Det är också av högsta vikt att en revisor kan stå emot påtryckningar från sin klient vid eventuella brister i redovisningen för att på så sätt kunna vara oberoende (Pott et al. 2009). För att intressenter ska kunna få en så tillförlitlig bild av företagets ekonomiska situation som möjligt är det väldigt viktigt att revisorn är oberoende (Reynolds, Deis & Francis, 2004).

Tidigare studier visar på att revisorns oberoende tenderar att ifrågasättas mer vid olika krissituationer så som företagsskandaler eller vid tider av finansiella svårigheter (Gometz & Wennberg, 1993). Under 2000-talet har flertalet skandaler uppmärksammats i media där företag har lyckats förskingra stora summor pengar, ofta med hjälp av sina revisorer. Detta har lett till en förtroendekris inom revisionsbranschen då revisorer anses ha varit i beroendeställning mot de granskade företagen (Suneson, 2003). På grund av förtroendekrisen inom revisionsbranschen har flertalet regler och lagar införts i syfte att återupprätta trovärdigheten hos revisorer. År 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige (Engerstedt & Strömqvist, 2003). Lagen innebär att revisorn ska undersöka eventuella förhållanden som kan

påverka dennes självständighet, objektivitet eller opartiskhet (Engerstedt & Strömqvist, 2003). Under samma period införde den amerikanska kongressen Sarbanes-Oxley Act (SOX) med syftet att rentvå revisionsbranschen och återupprätta trovärdigheten hos företags finansiella rapportering (King & Case, 2014). År 2016 infördes även revisionspaketet i EU vilket innebar hårdare regler gällande revisorers opartiskhet och oberoende, samt att Revisorsinspektionen fick ökade möjligheter att vidta disciplinära åtgärder för revisorer som misskött sitt uppdrag (Proposition 2015/16:162).

Trots dessa förändringar i regelverken för revision har revisorers oberoende fortsatt varit ett omdiskuterat ämne. Ett återkommande ämne är det så kallade vänskapshotet vilket riskerar att uppstå när revisorer granskar samma kundbas under en längre period då revisorn tenderar att skapa relationer till styrelsemedlemmar och ledningen i bolaget. Det i sin tur kan påverka oberoendet och den professionella objektiviteten (George, 2004). Därmed skulle revisionen gynnas av att byta revisor oftare, om man ser det ur ett oberoendeperspektiv (Moore et al. 2006). Det går även att hävda motsatsen, att kvalitén på revisionen tenderar att förbättras när samma revisor granskar företaget under en längre period (Carey & Simnett, 2006). Detta då nytillsatta revisorer tenderar att lättare begå misstag vid revision då det finns risk att den nytillsatta revisorn saknar viss kunskap om bolaget (George, 2004).

Ytterligare en faktor kopplat till revisorers oberoende är bedömningen om företags fortsatta drift. I bedömningen ska revisorn avgöra huruvida företaget kommer kunna fortsätta bedriva sin verksamhet det kommande året eller inte (Pott et al., 2009). Då pandemin har skapat en osäkerhet om hur företags framtida planer kommer att se ut, vilket gör det svårare för revisorer att göra bedömningen om fortsatt drift, är detta högaktuellt idag (Murphy, 2020). Svårigheter så som att revisorn inte fysiskt kan närvara vid exempelvis lagerinventeringar samt förändring i tillgänglighet till klienters dokument har gjort att alternativa granskningsåtgärder tagits i beaktning. Att inte fysiskt kunna sitta ner med klienten har lett till större krav på planering vid genomförandet av revision. För att kunna bedöma företags fortsatta drift måste revisorn förstå företags verksamhet och kapitalstruktur såväl som hur pandemin har påverkat branschen som kunden verkar i (Murphy, 2020).

Sannolikheten att kunder väljer en specifik revisionsbyrå ökar om en revisor kan leverera en ren revisionsberättelse. Därför är risken stor att kunden byter revisor om det inte går att uppnå med den nuvarande (Pott et al., 2009). Det sätter revisorn i en svår sits och kan leda till att

revisorn får kritik oavsett om denne uttalar sig kring att det finns betydande tvivel kring företagets överlevnad eller väljer att avstå. Därmed kan tyckas att revisorer sätts under stor press från sina kunder och att de kan behöva stå emot stora påtryckningar, speciellt i dåliga tider (Carrington, 2014).

Legitimiteten hos revisionen har diskuterats bland annat i kontexten av revisorers oberoende, särskilt i samband med finansiella kriser, men även i andra fall där företag befunnit sig i en ekonomisk kris och revisorn inte upplevts agera som förväntats. Med ett bristande förtroende för revisorers oberoende finns risken att revisionen förlorar sin roll som ett legitimitetsstärkande verktyg. Målet med revision har alltid varit att tillgodose aktieägarnas intressen och säkerställa en god finansiell rapportering med hög tillförlitlighet (Herrbach, 2005). Därmed kan företag uppnå legitimitet och högre trovärdighet. Detta är av intresse både för aktieägarna själva och allmänheten (Carrington, 2014). Under pandemin har revisorer fortsatt behövt uppfylla internationella standarder trots att revisionen i många fall inte gått att genomföra på plats. Det har inneburit att revisorer varit tvungna att överväga användningen av andra granskningsåtgärder för att samla in tillräckliga och lämpliga revisionsbevis. Detta för att kunna behålla sin objektivitet (Revisorsinspektionen, 2020).

Som diskuterats ovan har företagsskandaler och kriser föranlett många förändringar inom revisionslagar och regler med hänsyn till revisorers oberoende (King & Case, 2014; Pott et al., 2009). Även om coronapandemin inte i grunden är en ekonomisk kris så har företags ekonomiska förutsättningar påverkats till den grad att många hamnat i ekonomisk kris. Det har troligtvis lett till en ökad press på revisorerna, särskilt kring bedömningen om företags fortsatta drift (Bolter, 2021). Därmed är det av intresse att undersöka hur revisorers oberoende har påverkats under coronapandemin. Utifrån tidigare studier (Tepalagul & Lin, 2015; George, 2004; Deis & Giroux, 1992; Carey & Simnett, 2006; Pott et al., 2009) existerar en problematik för revisorns oberoende vilket kan beskrivas som dels en tidsaspekt (kopplat till uppdragstid och därmed vänskapshot och erfarenhetsnivå) och dels en bedömningsproblematik när det kommer till fortsatt drift (kopplat till en objektiv bedömning och erfarenhetsnivå). Därmed är studiens frågeställning följande:

### **1.3 Problemformulering**

Hur har revisorers oberoende blivit påverkat av coronapandemin?

### **1.4 Syfte**

Denna studie syftar till att utreda hur revisorers oberoende har påverkats av pågående pandemi och hur pandemin eventuellt har påverkat förmågan hos revisorer att följa principer och lagar. Således avser denna studie att bidra till en ökad förståelse kring coronapandemins effekter på revisorers oberoendeställning och revisionen som ett legitimitetsstärkande verktyg.

## 2. Referensram

---

*Detta kapitel inleds med en förklaring till begreppet revision, dess syfte och god revisionsred. Vidare diskuteras och förklaras revisorers oberoende kopplat till dels tidsaspekten samt bedömningsproblematiken vid fortsatt drift. Referensramen fortsätter med en förklaring av intressentteorin samt legitimitetsteorin. Slutligen redovisas studiens analysmodell.*

---

### 2.1 Allmänt om revision

#### 2.1.1 Vad är revision?

Revision sker årligen med syfte att granska bolags årsredovisning, bokföring och verkställande direktörens samt styrelsens skötsel av företagets verksamhet enligt aktiebolagslagen 9 kap. 3 § (2005:551). Enligt revisorslagen (2001:883) ska revisorer inneha rätt kompetens och rätt utbildning för vad som krävs för revisionsverksamheten. Hög revisionskvalité är förmågan att upptäcka väsentliga fel i redovisningen och att de felen rapporteras till bolaget som granskas (Catasús, Hellman, & Humphrey, 2013). Revisorn granskar och uttalar sig om bolaget med en professionell inställning för att på så sätt lämna en viss garanti att de uppgifter som finns i årsredovisningen är korrekta och riktiga (FAR, 2006). En revisionsberättelse skall sedan avges och beskriver hur tillförlitligt revisorn anser att det granskade materialet är och där det även ska framgå huruvida revisorn godkänner eller avslår den finansiella rapporteringen (FAR, 2006).

#### 2.1.2 Revisionens syfte

Olika krav ställs på hur företagets verksamhet, finansiella ställning och resultat ska redovisas då olika intressenter ska kunna lita på att denna information stämmer. Revisorn är den som bär ansvaret att säkerställa kvaliteten på informationen som lämnas ut och således ökar bolagets trovärdighet att den utlämnade finansiella informationen faktiskt stämmer. Detta gör att revisionen bidrar till ett ändamålsenligt näringsliv. Revisionen är inte bara av intresse för ägarna utan också andra intressenter så som kreditgivare, kunder och leverantörer. Dessa intressenter har en direkt eller indirekt nytta av revisorns arbete. Utan denna mellanhand som utgör revisorer, skulle företagens intressenter behöva göra egna kontroller av den ekonomiska rapporteringen för att kunna skapa en tilltro gentemot företaget. Exempelvis behöver företagets leverantörer veta om huruvida de vågar att leverera och att ge kredit eller inte. Kreditgivare behöver också kunna bedöma om företaget kommer klara av att betala tillbaka

sina lån. Det är därför av stor vikt att den finansiella informationen är helt korrekt. Även företagets kunder önskar få trovärdig finansiell information för att säkerställa att företaget kommer kunna sköta sina leveranser. Revisorn fungerar därför som en sorts länk mellan företaget och intressenterna (FAR, 2006).

### **2.1.3 God revisionssed**

Med god revisionssed ska revisorns granskning av företagets årsredovisning, bokföring samt företagsledningens förvaltning vara så omfattande och detaljerad som begreppet kräver. Det grundar sig i på vilket sätt en revision ska genomföras och innefattar kunskap och erfarenhet men också ett professionellt omdöme. Begreppet har inte samma innebörd som god revisorssed eller god redovisningssed. God revisorssed är olika yrkesetiska regler för revisorer där god revisionssed är en viktig sådan regel som ska tillämpas. God revisionssed omfattar normer och praxis inom revision (FAR, 2006). Begreppet god revisionssed handlar om att skapa trovärdighet i revisionen och innefattar en del rekommendationer för revisorer. IFAC är en internationell branschorganisation och är den som tillämpar dessa rekommendationer. I rekommendationerna framkommer olika revisionsstandarder så som ISA 250 vilket beskriver avsikten med revision (IFAC, 2007). Det framkommer också att revisorer ska skaffa sig tillräckligt med underlag för att kunna göra en bedömning om företaget som revideras har följt de uppsatta rekommendationerna. Detta görs för att ta reda på om företaget har gjort någon lagöverträdelse som har påverkat väsentligheter i de finansiella rapporterna (FAR Akademi, 2020). Med god revisionssed kan revisorn även upptäcka väsentliga fel i revisionen i komplexa företag och även kunna hantera dessa på ett mer fördelaktigt sätt (Carrington, 2014). Med komplexa företag menas att dessa företag befinner sig mestadels utanför Sverige och det kan därför leda till problem med insamlingen av information (FAR Akademi, 2020). Revisorn bör därför informera företagsledningen för att ta reda på ifall lagar och regler följs av företaget (IFAC, 2007).

### **2.1.4 Revisorers ansvar**

Revisorsinspektionen (2020) beskriver att enligt Aktiebolagslagen 9 kap 3§ har revisorer ansvar att granska företags årsredovisning, bokföring samt företagsledningens förvaltning och sedan göra ett uttalande angående årsredovisningen och förvaltningen på grundval av den i revisionen genomförda granskningen. Förutom det ansvaret har revisorer ansvar att meddela intressenter under vissa omständigheter. Revisorn ska om misstankar om brott finns inom

revisionsklientens verksamhet så som förskingring, bokföringsbrott, mutbrott och skattebrott, kontakta en åklagare (Revisorsinspektionen, 2020). Dessa skyldigheter innebär att revisorn ska undersöka om det finns brott eller överträdelser som ska rapporteras. Vad som menas är att det inte påverkar revisionens omfattning. Dock om revisorn under sin granskning hittar misstankar om brott inom ramen för bolagets verksamhet inträder en aktivitetsplikt (Revisorsinspektionen, 2020).

## **2.2 Revisorers oberoende**

Ur ett västerländskt synsätt utgör etik och moral ett traditionellt sätt att göra värderingar på. Intellectuella reflektioner från en individ innefattar etik medan moral är själva handlingen i praktiken. Därmed kan sägas att revisorns förmåga att göra värderingar baseras på dennes tillvägagångssätt att hantera problem. För uppdragsgivaren och andra intressenter är det viktigt att ha ett förtroende för revisorn som är tillsatt att granska verksamheten. Förtroende erhålls genom revisorns kompetens men också hur revisorn genomför uppsatta rekommendationer i utövandet av revisionen (Nilsson & Olve, 2013). Det kan uppstå situationer där kunden av olika anledningar vill byta revisor vilket kan orsaka en förlust av inkomst för revisorn. Trots detta bör en revisor alltid arbeta för att behålla sitt förtroende (Fant, 1994).

I sitt utövande av sin profession är det av högsta betydelse att revisorn är oberoende. Oberoendet innebär att revisorn inte får vara anställd i företaget eller ingå i företagets styrelse. Denne får heller inte ha någon relation eller ta emot några gåvor av någon i företaget (Johansson et al., 2006). Ytterligare en definition av revisorers oberoende är att det handlar om revisorns förmåga att motstå eventuella påtryckningar från klienten vid upptäckta fel eller brister i redovisningen (Pott et al., 2009). Enligt god revisorssed (2001:883) ska revisorn vara opartisk och självständig vid genomförandet av revisionen och ska även följa de riktlinjer som ställs. Om revisorn är oberoende eller inte gentemot företaget ska denne ta reda på självmant enligt god revisorssed (2001:883). Integriteten hos revisorn lägger själva grunden för ett revisionsarbete och ska utföras med heder och sanningsenlighet. En revisor är även skyldig att arbeta rationellt och rättvist enligt objektivitetsprincipen för att på så sätt undvika eventuella intressekonflikter. En revisor bör därför vid inledandet av ett uppdrag, upprätthålla sin integritet och objektivitet (FAR, 2020).

## 2.3 Revisorerers oberoende i krissituationer

En av de första stora skandalerna under 2000-talet som skakade om revisionsbranschen var Enronskandalen i USA. 2001 framkom det att Enron hade försökt mörklägga sina skulder och vid samma tidpunkt uppdagades det att revisionsbyrån Arthur Andersen hade haft kännedom om mörkläggningen. Det visade sig sedan att revisorerna från revisionsbyrån och ledningen på Enron hade en nära relation som innebar att de firade födelsedagar och semestrar ihop (Arel, et al. 2005). För att en revisor ska kunna vara oberoende kan denna typ av relation inte existera. Europakommissionens definition av revisors oberoende är att revisorn objektivt reviderar ett företags årsredovisning och inte har någon relation till bolaget i fråga (European Commission, 1996). Därmed kan hävdas att den relation som revisionsbyrån Arthur Andersen hade med Enron var oprofessionell och gjorde att revisionsbyrån hamnade i beroendeställning (Arel, et al. 2005).

Vid slutet av 1990-talet upptäcktes det att det svenska bolaget Prosolvias i sitt bokslut hade överdrivit företagets resultat med närmre 80 Mkr. Innan dess hade de varit ett blommande företag på aktiemarknaden. Dock blev kritiken mot bolaget enorm när fiflet med bokslutet upptäcktes och företaget anklagades för bedrägerier samt att de skickade fakturor utan varken påskrivna avtal eller utlovad leverans (Dotevall, 2013; Mjölnevik, 2010). Efter några månader försattes bolaget i konkurs och skandalen påverkade inte bara Sverige utan stora delar av världen. Efter att bolaget satts i konkurs fortsatte ett rättsligt efterspel då revisorerna ansågs ha varit oaktsamma vid utförandet av revisionen. Revisionen ansågs ha allvarliga brister på grund av aggressiv intäktsredovisning som inte följts upp ordentligt av revisorn. Därmed följdes varken lagen eller god redovisningssed (Dotevall, 2013). År 2013 dömdes revisorerna i Prosolvias-fallet till att betala skadestånd till konkursboet. Parterna förlikade sedan men Prosolvias-domen antas användas och åberopas i andra skadeståndsmål som beror på bristfällig revision (Dotevall, 2013).

År 2007/2008 ledde en ekonomisk osäkerhet i USA till förluster för en rad olika banker. Dessa kreditförluster ledde således bland annat till att den amerikanska investmentbanken Lehman Brothers gick i konkurs 2008. Denna skandal känns igen som den stora globala finanskrisen (Ivashina & Scharfstein, 2010). När det kommer till revision i kristider hävdar Öhman et al. (2006) att revisorer upplever att de är mer exponerade, vilket även var fallet under finanskrisen 2008, då de är ansvariga för revisionsarbetet och rapporten enligt lag.



Revisorerna upplever också att de blir ännu hårdare granskade av sin omgivning i kristider. Enligt Lambe (2010) var revisorerna inte den bidragande faktorn till finanskrisen 2007/2008 då de följt lagar och riktlinjer samt instruktioner från myndigheter. Däremot brukar finansiella kriser bidra till nya standarder och etiska koder (Sikka, 2009). Eftersom att revisionskvalitén inte var en bidragande orsak till finanskrisen hävdar dock Sikka (2009) att revisorsbranschen kommer fortsätta använda samma strategier för oberoende granskningar även efter finanskrisen 2007/2008. Enligt Lambe (2010) behöver revisorernas rapportering bli bättre i finansiella kriser. Kristider innebär högre krav på rapportering från revisorerna till företagsledningen men även andra intressenter (Sikka, 2009).

Under 2000-talet har det skett flertalet förändringar i regelverken för revisorer på grund av kriser och företagsskandaler. Ett av dessa initiativ är Sarbanes-Oxley Act (SOX). Initiativet bestod av flera delar, bland annat att skapa PCAOB, en ny revisionskommitté med syfte att höja standarden på revisionen, genomföra förändringar i företagsstyrning med syfte att höja styrelsens tillsyn på den finansiella rapporteringen samt kräva högre ansvar av VD och ekonomichefer vid den finansiella rapporteringen. Initiativet har mötts av både hyllningar och kritik och det finns stor oenighet i huruvida det faktiskt har resulterat i större noggrannhet och transparens av företagens finansiella rapportering. En studie genomförd av Susan Scholz (2014) visar dock att antalet anmärkningar i revisionen minskade med ca 60 % mellan 2006 och 2012. Av dessa anmärkningar var det endast 2 % som senare visade sig bero på brott mot bokföringslagarna (Scholz, 2014). Ett direkt resultat av införandet av SOX i USA var en obligatorisk byrårotation var femte år på börsnoterade bolag med syftet att minska risken för korruption och behålla revisorns oberoende (Afterman, 2015).

En rättsakt som togs fram efter skandalerna var det reviderade åttonde bolagsdirektivet som den Europeiska Unionen beslutade införas 2005 med kravet att sista juni 2008 skulle de europeiska länderna ha infogat de nya kraven utifrån direktivet i sin nationella lagstiftning (Pott et al., 2009). Åttonde bolagsdirektivet innefattar flertalet principer kring revisorers oberoende, så som att revisorerna inte får vara inblandade i det granskade företags ledningsbeslut och att de inte får genomföra revisionen om revisorn i fråga har några ekonomiska, affärsmässiga förhållanden till det granskade bolaget. Det inkluderar även tillhandahållandet av ytterligare tjänster som inte är revisioner. Dessutom ställer åttonde bolagsdirektivet krav på revisors rotation, där samma revisor får granska företaget max fem år i rad (Pott et al., 2009).

## 2.4 Faktorer som påverkar revisorers oberoende

Flera artiklar diskuterar kring revisorers oberoende. Tepalagul & Lin (2015) menar att klientens anknytning, konsulttjänster och revisionens uppdragslängd kan ha en påverkan på revisorns oberoende. Samtliga av dessa faktorer kan kopplas samman i ett samlingsbegrepp som hädanefter kommer att kallas tidsaspekten. Därefter förklaras begreppet fortsatt drift för att få en bättre förståelse för hur revisorers oberoende kan påverkas under finansiella kriser. Tidsaspekten är av högsta vikt för studien då den beskriver risksituationer kopplade till relationen mellan klienten och revisorn. Då coronapandemin inneburit en förändring i arbetssättet hos många företag och möjligheten till att träffas fysiskt, är det således relevant för studien. Även bedömningen om fortsatt drift anses vara relevant då coronapandemin har inneburit stor osäkerhet runt om i världen och därmed påverkat många företag negativt.

### 2.4.1 Tidsaspekt (vänskapshot)

Ett område som beskrivs som ett potentiellt hot mot revisorers oberoende är det så kallade vänskapshotet. Det skulle kunna beskrivas som att det finns en överväldigande risk att revisorer som granskat samma kundbas under en längre period har skapat relationer till styrelsemedlemmar och ledning vilket gör det svårare att behålla oberoendet och den professionella objektiviteten (George, 2004). Som nämnt tidigare har det vid tidigare kriser visat sig att tidsaspekten har påverkat bedömningen av finansiella rapporter då revisorn har ansetts ha skapat en relation till kunden (Arel, et al. 2005). På grund av det ovannämnda är därmed tidsaspekten ett viktigt begrepp i diskussionen kring revisorns oberoende.

Klientens anknytning är ett ämne som kan kopplas till vänskapshotet och där det råder meningsskiljaktigheter angående påverkan på revisorns oberoende. Geiger et al. (2008) hittade sambandet att en nära relation mellan revisorn och klienten kan ha en ökad effekt på lönsamheten. Uppdragslängden kan dock ha en negativ påverkan på revisorns oberoende när personliga relationer försvagar revisorns förmåga att granska klienten och att effekten blir att ju längre tid en revisor har på sig för uppdraget, minskar oron för revisorn att utfärda en oren revisionsberättelse (Carey & Simnett, 2006). Däremot har flera studier visat på att revisorns oberoende och kvalitén i revisionen kan bli sämre ju längre tid en revisor är på samma uppdrag. Deis & Giroux (1992) påstår att ju längre tid uppdraget varar desto sämre blir revisionskvalitén på grund av att revisorn antingen blir mer narcissistisk eller opportunistisk om framtiden. Khurana och Raman (2006) påstår i sin studie att investerare upplever att

bandet mellan klienten och revisorn upplevs som negativ, då det finns en ökad risk för rättsliga sanktioner och ett skadat rykte. Därför bör revisorer alltid bytas ut mot andra revisorer efter en viss tid för att på så sätt inte riskera sitt oberoende utefter vad regelverken föreskriver (Moore et al. 2006).

Ytterligare en faktor som kan påverka revisorers oberoende utifrån vänskapshotperspektivet är enligt Tepalagul & Lin (2015) konsulttjänster, vilket är uppdrag som inte har en direkt anknytning till revisionen (Svanström, 2013). Även här råder det blandade meningar om vilken påverkan konsulttjänster har på oberoendet. I en studie av Kinney, Palmrose & Scholz (2004) fann de ett positivt samband mellan utförande av konsulttjänster och företagets överlevnad. Det berodde på den kunskapsöverföringen som sker mellan rådgivnings- och revisionstjänster, vilket gör det lättare för revisorn att bedöma risker. Konsulttjänster kan dock riskera att revisorn upplever en intressekonflikt för de parter som har ett intresse för revisionen eller konsulttjänsterna (Carrington, 2014).

Bakar, Raman & Rashid (2005) kom i sin studie fram till att den faktorn som hade störst påverkan på revisors oberoende är revisionsbyråns storlek. Även DeAngelo (1981) kom fram i sin studie att en positiv korrelation mellan revisorns oberoende och revisionsbyråns storlek hade betydelse där sambandet var att ju större revisionsbyrå var desto större var oberoendet. Det beror på att ju större revisionsbyrå är desto större är sannolikheten att det klarar av att stå emot påtryckningar från klienterna (Bakar, Raman & Rashid, 2005). Det aktuella revisionssystemet kan därmed påvisa att det finns potentiella hot mot revisorers oberoende i form av vänskapshot. Dels genom att ledningen kan anlita en revisor för att sedan avsätta denne men även att revisorn skapar relationer med klienterna eller erbjuder tjänster som inte är relaterade till revisionen (Moore et al. 2006).

#### **2.4.2 Fortsatt drift**

En av revisorernas uppgifter vid revision är att bedöma företags möjlighet till fortsatt drift. En bedömning av fortsatt drift innebär att revisorn ska utvärdera om företaget kommer kunna fortsätta bedriva sin verksamhet det kommande året (Pott et al., 2009). I dåliga tider finns en överväldigande risk att företag vill ge en förskönad bild av verkligheten genom sin redovisning (Gometz & Wennberg, 1993). Enligt Gometz & Wennberg (1993) är övergången från goda tider till sämre det som skapar en tendens att vilja redovisa resultat och ställning

bättre än vad det faktiskt är. Praktiskt innebär övergångarna svårigheter för revisorn. När en försköning av redovisningen sker i goda tider kan det vara svårt för revisorn att upptäcka detta. Det kan även vara svårt att föra en argumentation emot beteendet (Gometz & Wennberg, 1993).

Enligt Pott et al. (2009) ökar sannolikheten att kunden väljer en specifik revisionsbyrå om revisorn kan leverera en ren revisionsberättelse. Därmed är risken stor att kunden byter revisor om den nuvarande inte är villig att leverera en ren revisionsberättelse. Det sätter revisorn i en svår sits och kan leda till denne får kritik oavsett om denne uttalar sig kring att det finns betydande tvivel kring företagets överlevnad eller väljer att avstå. Därmed kan tyckas att revisorer sätts under stor press från sina kunder och att de kan behöva stå emot stora påtryckningar, speciellt i dåliga tider (Carrington, 2014). Även Gometz & Wennberg (1993) hävdar att revisorernas ansvar blir större i kristider. Företagsledningen vänder sig till revisorn för att rådfråga om hur de ska redovisa för att sedan ändå inte följa revisorns råd. Detta för att företaget mer är ute efter vad som kommer att skrivas i revisionsberättelsen om företaget följer sin egna vilja.

## 2.5 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin innebär att ett företag som är legitimt anses vara mer trovärdigt och pålitligt än ett företag som inte anses legitimt. Konceptet legitimt kan definieras som en uppfattning om att ett företags handlingar är korrekta och lämpliga i förhållande till omgivningens normer, värderingar och övertygelser (Schuman, 1995). Det kan även förklaras som att ett företag följer de etiska koder och förväntningar som finns i samhället (Carrington, 2014). Ett sätt för företag att uppnå legitimitet är genom revision. Det beror på att revisorn genom sitt kontrollerande ger ett företags finansiella rapporter en högre tillförlighet (Herrbach, 2005). Genom att genomgå en revision där en auktoriserad revisor godkänner företagets finansiella rapporter kan ett företag uppnå legitimitet och därmed även hög trovärdighet (Carrington, 2014).

Det finns fyra strategier som företag kan använda sig av för att framstå som legitima. Den första strategin innebär att utbilda och informera samhället om att företagets handlingar samspelar med samhällets normer och värderingar. Den andra strategin handlar om att företaget manipulerar samhällets uppfattning genom att flytta fokus till områden där

organisationen har lyckats bra. Tredje strategin innebär ett försök att förändra samhällets förväntningar inom särskilda områden då förväntningarna anses orimliga. Den fjärde och sista strategin företag kan använda sig av för att framstå som mer legitima är att konkret förändra regler och förväntningar på det som anses vara legitimt. Kopplat till revision kan den fjärde strategin innebära att regler och principer inom revision förändras på så sätt att det skapa bättre samspel mellan företag och samhällets normer och etiska koder (Carrington, 2014).

Det är för studien viktigt att koppla ihop legitimitetsteorin med revisorers oberoende. Skulle revisorers oberoende inte upprätthållas finns risk att revisionen inte längre kan fungera som ett legitimitetsstärkande verktyg för företag. Vidare kan legitimitetsteorin anses vara tillämpningsbar på denna studie då teorin beskriver hur samhället fungerar i stort snarare än fokuserar på specifika intressenter och dess krav (Chelli, Durocher, & Richard, 2014). Det är tillämpligt då fokus i studien är att studera hur revisorns oberoende har påverkats under coronapandemin och om revisionens legitimitet har ändrats på grund av det snarare än om kraven från revisionens olika intressentgrupper har förändrats.

## **2.6 Analysmodell**

Syftet med denna studie är att beskriva revisorers upplevelser om coronapandemins påverkan på revisorers oberoende. Referensramen har därmed innehållit tre stora områden; Revision i krissituationer, legitimitetsteorin och revisorers oberoende. Modellen visar krisers påverkan på revisorers oberoende och revisionens legitimitet. Begreppen som ligger till grund för analysmodellen och som kommer användas för att uppnå studiens syfte och frågeställning är; revision i krissituationer, revisorers oberoende, tidsaspekt (vänkskaphot), fortsatt drift och legitimitet.

Enligt tidigare studier (Tepalagul & Lin, 2015; George, 2004; Deis & Giroux, 1992; Carey & Simnett, 2006; Pott et al., 2009) har revisorer blivit ifrågasatta vid revision i olika kriser och företagsskandaler. Därmed är revision i krissituationer grunden till analysmodellen. I tidigare krissituationer har forskningen sett att revisorers oberoende kan vara en påverkande faktor på revisionens förtroende och legitimitet. Det har därför tillkommit nya regler för att förhindra framtida skandaler kopplade till revisorers oberoende (King & Case, 2014; Pott et al., 2009; Sikka, 2009; Carey & Simnett, 2006).

Analysmodellen grundar sig i krisers påverkan på revision och hur det påverkar revisorers oberoende och revisionens legitimitet. Revisorers oberoende är i sin tur relaterat till revisionens legitimitet. Pilen mellan revisorers oberoende och legitimitet demonstrerar att revisorns oberoende ligger till grund för att revisionen ska kunna vara legitim och på ett rättvist sätt bedöma företags finansiella rapporter. Faktorerna som påverkar revisorers oberoende kan även delas in i olika områden. Indelningen är av väsentlighet då tidigare studier har lyft fram vänskapshot och fortsatt drift som två hot mot revisorers oberoende. Detta visas av pilarna i modellen. Legitimitet kan även förklaras ur två perspektiv, dels aktieägarnas syn på revisionen så väl som allmänhetens uppfattning. Nedan följer ytterligare förklaringar av begreppen som ingår i analysmodellen.

### ***Revision i krissituationer***

Revision i krissituationer används som inledande område i syfte att få en grundläggande förståelse för hur tidigare krissituationer har påverkat revisorers oberoende och legitimitet. Tidigare studier har visat på hur företagsskandaler och kriser har lett till att nya lagar och regler införts för att skydda revisionens legitimitet och återuppbygga förtroendet för revisionen (Sikka, 2009; Carey & Simnett, 2006). Detta kommer att användas för att analysera coronapandemins påverkan på revisorers arbetssätt.

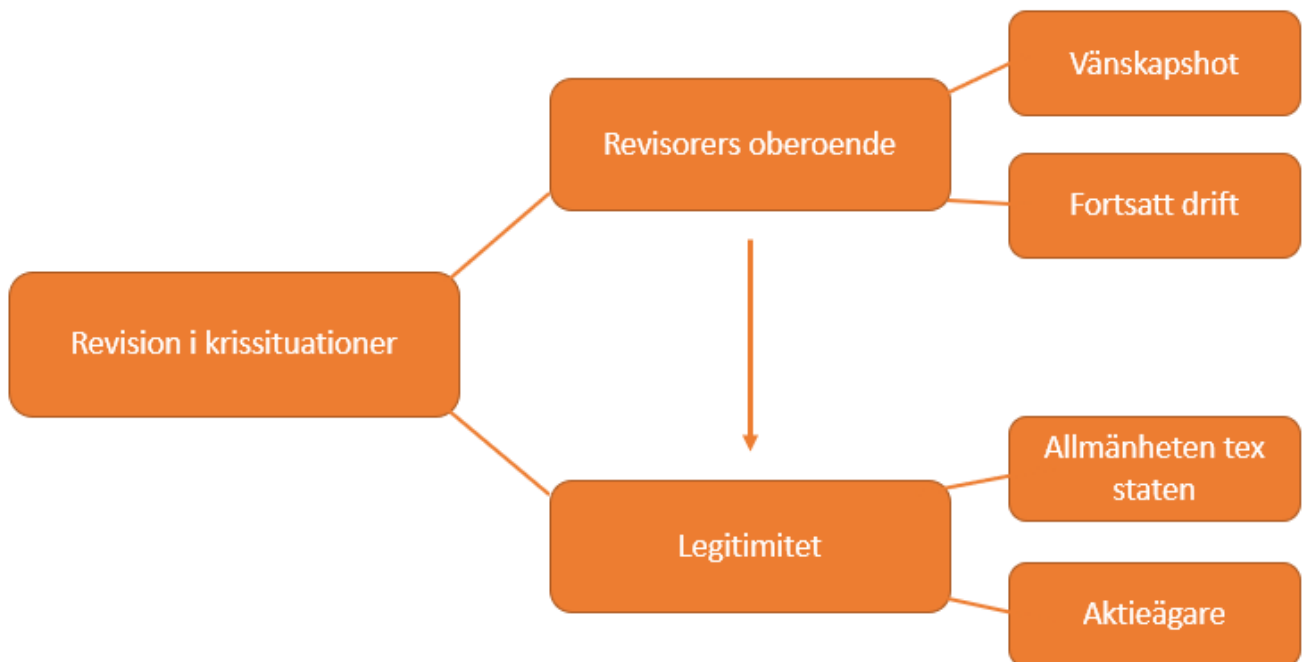
### ***Revisorers oberoende***

Revisorers oberoende är utifrån referensramen i studien en del som kan påverka legitimiteten på revision. Dessutom är det en faktor som ofta varit omdiskuterad under krissituationer och företagsskandaler. Oberoendet innebär att revisorn inte får ha någon nära koppling till eller ingå i företagets styrelse (Johansson et al., 2006). Det är av högsta vikt då det handlar om revisorns förmåga att motstå påtryckningar från klienter vid upptäckta brister i årsredovisningen (Pott et al., 2009). Enligt tidigare studier finns det flera faktorer som påverkar revisorers oberoende. Två av dessa är vänskapshot och fortsatt drift. Vänskapshot är en situation som kan uppstå då samma revisor har granskat ett bolag under en lång period och därmed kan ha skapat relationer till ledningen i bolaget vilket kan göra det svårare att stå emot påtryckningar (George, 2004). Fortsatt drift innebär att revisorn ska göra en bedömning på företagets förmåga att fortsätta bedriva verksamhet det kommande året (Pott et al., 2009). Risken finns att revisorns oberoende blir påverkat då sannolikheten att kunden väljer en specifik revisionsbyrå ökar om denne inte påpekar att det finns betydande tvivel kring företagets överlevnad (Carrington, 2014). Då syftet med studien är att studera om

coronapandemin har påverkat revisorers oberoende anses det viktigt att undersöka hur dessa två faktorer blivit påverkade.

### ***Legitimitet***

Som nämnt ovan är ett sätt för företag att uppnå legitimitet att genomgå revision. Genom att en revisor kontrollerar och godkänner företagets finansiella rapporter kan dessa uppnå en högre tillförlitlighet (Herrbach, 2005). Det finns fyra strategier som företag kan använda för att framställa sig som legitima. Ett av dessa sätt är att försöka påverka regler och principer så att det skapar ett bättre samspel mellan företag och samhällets normer (Carrington, 2014). Legitimitetsperspektivet används i studien för att underlätta analysen kring förändrade krav från allmänheten i samband med revisorers oberoende under coronapandemin. Dessutom finns en risk att ett minskat förtroende för revisionsbranschen på grund av upplevelser om att revisorers oberoende inte upprätthålls riskerar att försämra revisionens roll som ett legitimitetsstärkande verktyg.



## 3. Metod

---

*I metodkapitlet presenteras vilken metod som kommer att användas för att genomföra studien. Därefter diskuteras datainsamling både vid insamling av primärdata samt litteratur och till sist en förklaring till hur insamlade data kommer att analyseras.*

---

### 3.1 Metodansats

Denna studie syftar till att utreda hur revisorers oberoende har påverkats av pågående pandemi och hur pandemin eventuellt har påverkat förmågan hos revisorer att följa principer och lagar. Således avser denna studie att bidra till en ökad förståelse kring coronapandemins effekter på revisorers oberoendeställning ur ett legitimitetsperspektiv.

Revisorers oberoende har studerats och ifrågasatts på grund av flera tidigare kriser och företagsskandaler. Därmed finns det sedan tidigare teorier om problemområdet. I denna studie har en variation av teori och empiri använts varpå det går att anse att studien har en abduktiv metodansats. Alltså utgår denna studie från teorin och fortsätter vidare till empirin där en analys genomförs med teorin som bakgrund. Abduktiv ansats innebär en process där fenomenet studeras växelvis mellan empiri och teori. Genom processen att växla mellan teori och empiri kan det upptäckas nya aspekter av fenomenet vilket i sin tur kan leda till en utveckling av teorin (Alvehus, 2013).

### 3.2 Val av metod

Kvalitativ metod är effektiv när frågeställningen handlar om människors uppfattningar av olika situationer samt hur de ser på verkligheten (Ahrne & Svensson, 2011), vilket ligger till fokus i denna studie. Det levande samtalet kan även bidra till ytterligare information utöver de frågor som ställs för att på så sätt vidga resultatet av datainsamlingen (Bryman & Bell, 2017). Då syftet med studien var att få en bättre förståelse kring ämnet och en möjlighet till att kunna utveckla respondenternas svar snarare än att generalisera var kvalitativ metod att föredra. På så sätt kunde jag få en bättre förståelse för hur revisorerna själva upplever att coronapandemin har påverkat deras oberoende samt hur de upplevde situationen ur flertalet perspektiv. Genom att använda intervjuer som datainsamling fick jag möjligheten att ta del av revisorernas egna tankar och funderingar kring hur coronapandemin har påverkat deras oberoende. Den avgörande faktorn för studien var att få höra revisorernas egna upplevelser av situationen och



med en kvantitativ metod hade det varit svårt att gå på djupet på samma sätt och skapa en förståelse för problemet.

### **3.3 Datainsamling**

#### **3.3.1 Urval**

Ett viktigt moment vid insamling av data är att begränsa urvalet (Collis & Hussey, 2014). Då målet med studien var att få en djupare förståelse för coronapandemins effekter på revisorers oberoende snarare än att generera generaliserbara resultat, användes ett icke-slumpmässigt urval. Icke-slumpmässigt urval innebär att de individer som deltar i studien väljs ut på grund av tillgänglighet (Bryman & Bell, 2017). I denna studie användes en kombination av strategiskt urval och bekvämlighetsurval vilket är två urvalstekniker vid icke-slumpmässigt urval. Strategiskt urval innebär att respondenterna väljs utifrån specifika egenskaper och erfarenheter de besitter (Alvehus, 2013). Med bekvämlighetsurval väljs deltagare till studien baserat på deras tillgänglighet (Collis & Hussey, 2014). Detta valdes då enbart revisorer med flera års erfarenhet och som var tillgängliga under mitten av april intervjuades.

Anledningen till att endast erfarna revisorer var aktuella för studien berodde på att de hade arbetet med revision innan coronapandemin slog till och därmed hade möjlighet att utvärdera hur pandemin eventuellt har påverkat revisorers oberoende. Revisorerna valdes genom sökningar online och närståendes kontaktnät. Revisorerna kontaktades via mail med en förklaring av studiens syfte och en förfrågan om medverkan till en intervju á 30 till 40 minuter.

#### **3.3.2 Semistrukturerade intervjuer**

Inom kvalitativa studier väljs ofta att studera ett mindre urval och en specifik fråga (Bryman & Bell, 2017). I denna studie låg fokus på att studera revisorernas egna upplevelser kring coronapandemins påverkan på deras oberoende. Därav är studien inriktad på en specifik fråga och målsättningen var att klargöra karaktären på fenomenet ur ett djupare och upptäckande perspektiv. Datainsamlingen skedde genom flertalet semistrukturerade intervjuer med revisorer vars uppgift var att granska företag inom olika branscher. En intervjuguide användes för att förenkla arbetet och säkerställa att frågorna gav tillräckligt med information för att kunna besvara frågeställningen. Samtidigt fanns det en chans för mig som intervjuare att ställa följdfrågor och därmed låta samtalet vara levande (Bryman & Bell, 2017). Semistrukturerade

intervjuer valdes då det ger en djupare förståelse för hur respondenterna, revisorerna i detta fall, upplever att de har blivit påverkade av pandemin. Det gav mig möjligheten att be revisorerna att utveckla sina svar och gå djupare in på ämnen som var relevanta för studiens resultat. Det gav också möjlighet att föra en diskussion kring de olika frågorna och hur de tolkades för att på så sätt undvika att intervjun blev för subjektiv.

På grund av coronapandemin skedde intervjuerna digitalt i form av videointervjuer. Videointervju valdes då det är lättare att se respondentens ansiktsuttryck samt kroppsspråk och därmed mest likt en fysisk intervju. Med en telefonintervju hade det varit svårare att läsa av kroppsspråk och förstå undertonen vilket hade lett till en större tolkning av vad som sagts vilket skulle kunna bli missvisande (Bryman & Bell, 2017). Enligt Bryman & Bell (2017) finns det både för- och nackdelar med telefonintervjuer. Fördelar så som att det kan vara lättare att hantera intervjuerna samt att intervjupersonen inte blir påverkad av intervjuaren i samma utsträckning som vid en intervju ansikte mot ansikte. Bryman & Bell (2017) nämner också några nackdelar så som att svarsfrekvensen tenderar att vara lägre samt att intervjumetoden i många avseenden leder till missförstånd. De hävdar alltså att intervjuer ansikte mot ansikte kan ge bredare svar och att intervjuaren får en chans att reagera på den intervjuades ansiktsuttryck (Bryman & Bell, 2017). Därmed ansågs videointervju vara det mest naturliga valet sett till att intervju ansikte mot ansikte inte var möjligt i dagsläget på grund av rådande pandemi.

Efter att de fyra intervjuerna ägt rum observerades det att svaren från revisorerna inte skiljde sig åt avsevärt. Alvehus (2013) beskriver det som att en mättnad är uppnådd och det finns därför ingen större anledning att fortsätta med fler intervjuer. Transkribering kunde sedan påbörjas och samtliga inspelningar raderades för att upprätthålla respondenternas integritet och för att inget känsligt material skulle spridas vidare.

### **3.3.3 Intervjuguide**

Intervjuguiden utformades utifrån kategorierna i analysmodellen. Som tidigare nämnt var intervjuerna i studien semi-strukturerade och bestod av öppna frågor. Enligt Bryman & Bell (2017) möjliggör öppna frågor att intervjupersonen mer fritt kan prata om ämnet och utveckla ett mer detaljerat svar. Semi-strukturerade intervjuer ger intervjuaren en möjlighet till att be om uppföljningsfrågor, specifika för varje situation (Bryman & Bell, 2017). Genom att

använda både semi-strukturerade och öppna frågor var målet med intervjuerna att uppnå en konversation med respondenterna snarare än att bara ställa frågor rakt ut. Intervjuerna inleddes med att fråga respondenterna om deras bakgrund och deras position i bolaget för att därefter fråga om hur de har arbetat under pandemin. Sedan ställdes frågor om revisorernas oberoende, vänskapshot och fortsatt drift. Även frågor om legitimitet togs upp. En översikt över intervjufrågorna återfinns i bilaga 2.

### **3.3.4 Litteraturgenomgång**

För att hitta relevanta artiklar och annan litteratur för det teoretiska ramverket användes olika databaser, främst Worldcat, Högskolan i Skövdes bibliotek och Faronline. Lämpliga sökord som användes under litteraturinsamlingen var bland annat *audit*, *auditors independence*, *factors that affect auditors independence* och *legitimacy*. Majoriteten av de vetenskapliga artiklarna som samlades in och användes under litteraturstudien är artiklar publicerade år 2000 eller senare. Det valdes då de ansågs vara relevanta och rätt i tiden. Undantag gjordes för artiklar som publicerats innan 2000 och som kan anses vara klassiker utifrån det stora antalet refereringar till dessa artiklar. Dessutom har jag under litteraturstudien använt mig av olika artiklars referenslista för att bredda sökområdet. Ytterligare källor som använts är Revisorsinspektionen och svensk lagstiftning om revision. Dessa har använts i syfte att förklara olika aspekter av revision i Sverige. Fyra böcker inkluderades dessutom i litteraturstudien. Samtliga böcker har tidigare haft en hög användnings- och referensgrad inom området revision och revisorers oberoende och ansågs därmed som relevanta för studien.

## **3.4 Dataanalys**

Som nämnt tidigare skedde datainsamling genom semistrukturerade intervjuer. Samtliga intervjuer spelades in i syfte att underlätta analysen av data. Efter att intervjuerna genomfördes transkriberades de. Transkriptionen användes för att hitta mönster i det insamlade materialet med hjälp av tematisk analys. Tematisk analys är en metod som används i kvalitativa studier för att identifiera och beskriva mönster i det insamlade materialet. Mönster som upptäcks under analysen jämförs sedan mot den teoretiska referensramen för att hitta likheter och skillnader. Ett tema kan beskrivas som viktiga aspekter av det insamlade materialet som är kopplade till studiens frågeställning och som återkommer i hela materialet (Braun & Clark, 2006). Det insamlade materialet i denna studie kategoriserades i fyra teman;

revisorers oberoende, vänskapshot, fortsatt drift och legitimitet utifrån de olika faktorerna i analysmodellen. Dessa teman låg som grund för struktureringen av det insamlade materialet och resultatet presenteras på detta sätt i kapitel 4, empiri.

Tematisk analys beskrivs som en flexibel och systematisk metod som kan användas för att analysera stora mängder kvalitativa data. Braun & Clarke (2006) konstaterar att tematisk analys inte är bunden till en viss existerande teoretisk ram. Därmed kan den användas inom olika teorier och ger den som genomför studien möjlighet att göra aktiva val under analysens gång (Braun & Clarke, 2006). Detta tillvägagångssätt tillät att den empiriska analysen kunde förnyas och förändras under tidens gång medan nya perspektiv identifierades.

### **3.5 Studiens trovärdighet**

För att eftersträva högsta möjliga kvalitet och pålitlighet inom kvalitativ forskning behöver olika kriterier uppfyllas (Lincoln & Guba, 1985). Enligt Lincoln & Guba (1985) inkluderar dessa kriterier; trovärdighet, pålitlighet, konfirmering och överförbarhet. För att få en hög tillförlitlighet i denna studie har dessa begrepp ovan varit i åtanke under datainsamlingen.

#### *Trovärdighet*

Trovärdighet avser sanningen i datan och tolkningen och presentationen av dem från forskarna (Cope, 2014). Enligt Bryman och Bell (2017) är ett sätt att säkerställa trovärdigheten att överlämna forskningsresultatet till deltagarna i studien för att på så sätt bekräfta att deras svar uppfattats korrekt. Informanterna fick därför möjlighet i min studie att gå igenom deras svar efter att transkribering skett för att på så sätt kunna korrigera informationen om det skulle behövas. Detta bör ha resulterat i en ökad trovärdighet i studien.

#### *Pålitlighet*

Det andra kriteriet, forskningens pålitlighet, liknar mycket tillförlitligheten inom kvantitativ forskning men har fokus på att återskapa en liknande studie med liknande deltagare under liknande förhållanden (Cope, 2014). Det krävs därför att forskarna kan ge en mycket noggrann redogörelse för varje moment i processen. Exempelvis studiens urval och problemformulering (Bryman & Bell, 2017). För att lyckas med detta och för att nå en högre pålitlighet, har jag varit noggrann med att hålla en detaljerad logg över alla moment i forskningsprocessen.

### *Konfirmering*

Det tredje kriteriet enligt Lincoln & Guba (1985) är konfirmering vilket innebär att de presenterade uppgifterna är deltagarnas svar och inte tolkningar och fördomar från forskaren. Forskaren får därför inte påverka studien med egna personliga värderingar (Bryman & Bell, 2017). Med detta i åtanke har jag under arbetets gång försökt att ha en så objektiv syn som möjligt och studien bör därför inte ha blivit färgad av mina egna värderingar på något sätt.

### *Överförbarhet*

Kriteriet för överförbarhet är att forskningsresultatet kan tillämpas till andra studier och att det kan kopplas till generaliserbarhet vilket ofta används inom kvantitativ forskning (Cope, 2014). Då denna studie är kvalitativ blir det därför problematiskt att generalisera och i och med detta kommer denna studie snarare att bidra till en ökad förståelse än en generaliserbarhet.

## **3.6 Etiska ställningstaganden**

Enligt Bryman & Bell (2017) är det viktigt att känna till olika etiska problem som kan uppstå genom forskningsprocessen. För att agera etiskt är ett sätt att be om tillstånd att spela in intervjuerna (Collis & Hussey, 2014). Bryman & Bell (2017) hävdar att det finns fyra olika forskningsetiska perspektiv vilka är informationskravet, samtyckeskravet, nyttjandekravet samt konfidentialitet- och anonymitetskravet. Samtliga av dessa forskningsetiska perspektiv har tagits hänsyn till i genomförandet av denna studie. Informationskravet innebär att informera respondenterna om studiens syfte och varför studien ska genomföras. Med samtyckeskravet har informanterna blivit informerade om att intervjun är helt frivillig och att de när som helst kan välja att avbryta. Genom konfidentialitet- och anonymitetskravet har informanterna i denna studie behövt lämna sitt godkännande att bli inspelade. De har även blivit erbjudna att få vara helt anonyma i sitt deltagande för att hedra integriteten. Vidare har även nyttjandekravet tagits hänsyn till genom att insamlad data endast har använts till studiens ändamål och att informanterna inte blivit vilseledda med falsk information (Bryman & Bell, 2017).

## **3.7 Metodkritik**

Det uppstod under studiens gång, stora svårigheter för mig att hitta intervjupersoner. Många revisorer var väldigt upptagna under perioden studien löpte. Det berodde på revisionen som

årligen genomförs under våren. Till årets revision har det tillkommit fler uppgifter för revisorerna att granska så som till exempel omställningsstöd vilket resulterade i en högre arbetsbelastning för många revisorer. Sjuka barn var ytterligare en anledning till att vissa revisorer var oanträffbara. Detta ledde till en tidsbrist vilket medförde att endast fyra auktoriserade revisorer intervjuades. Trots detta upplevde jag att en mättnad i svaren förekom från revisorerna vilket får mig att tro att resultatet inte hade påverkats avsevärt oavsett om fler revisorer hade intervjuats.

Alla intervjuer skedde digitalt via videomöte online. Detta på grund av de rådande omständigheterna till följd av pandemin. Det uppstod ett visst teknikstrul i en utav intervjuerna men överlag fungerade det väldigt bra. Hade intervjuerna skett genom fysiska möten hade detta helt kunnat gå att kringgå. Vid fysiska möten hade det troligtvis också varit lättare att uppmärksamma nyanser, tonalitet och kroppsspråk även om det var möjligt att till viss del avläsa även vid videointervjuerna.

## 4. Empiri

---

*Detta kapitel inleds med en kort introduktion till varje informant för att sedan presentera studiens empiri vilket kommer att bestå av en sammanställning av den datainsamling som gjorts från intervjuer med erfarna samt auktoriserade revisorer. Kapitlet följer strukturen från analysmodellen presenterade i 2.6.*

---

### 4.1 Bakgrund

I denna studie har intervjuer gjorts med auktoriserade och erfarna revisorer. Det var ett krav i studien att revisorerna skulle besitta erfarenhet och ha varit aktiva i sitt yrke både före och under coronapandemin för att kunna besvara studiens frågeställning.

**Revisor A:** Auktoriserad revisor sedan 2003. Arbetar på PWC och har 23 års erfarenhet av yrket. Revisor A har arbetat med en stor mängd företag både ägarledda till lite mindre bolag men även stora noterade bolag. Jobbar idag med att företräda lite större privata bolag som har sökt sig till börsen för att finna kapital.

**Revisor B:** Auktoriserad revisor sedan 2014. Arbetat som revisor i 12 år. De fem första åren på BDO med ägarledd inriktning, resterande år på Ernst & Young med inriktning på kommunal och offentlig verksamhet så som fastighetsbolag, kommuner och energibolag.

**Revisor C:** Auktoriserad revisor sedan 1970-talet. Driver egen firma sedan 1985. En mindre firma med fem anställda. Jobbar främst med mindre till medelstora bolag.

**Revisor D:** Auktoriserad revisor sedan 20 år tillbaka. Arbetat på PWC i 26 år. Har tidigare varit vice- vd på PWC och har även varit ordförande i branschorganisationen FAR. Jobbat mycket med revision av alla möjliga typer av bolag och även med rådgivning.

## 4.2 Revision under coronapandemin

En av frågorna som ställdes i början utav intervjun handlade om hur revisorn upplevt årets revision och om de arbetat på plats eller hemifrån. Majoriteten av revisorerna tyckte att det har gått över förväntan. De nämnde att de har haft en bra infrastruktur på plats redan innan pandemin vilket underlättat övergången till digitalt men att de saknat de fysiska mötena och samtalen vilket majoriteten av revisorerna ansåg gav mer information från klienterna. Revisor B och D påpekade att revisorer under året fått arbeta med att säkerställa en bra löpande dialog med de granskade företagen och att revisionen under coronapandemin har belyst vikten av att ha en bra dialog och att vara proaktiv. Revisor C menade på att mycket av redovisningen var digital redan innan pandemin vilket har inneburit att revisorerna med hjälp av olika portaler har kunnat gå in och granska verksamheterna direkt online.

*”Vi har en bra infrastruktur för att hantera revisionen digitalt så att vi hade även det innan pandemin. Med hur kunder kan ladda upp material och hur vi kan dela med oss av material så det har vi bra verktyg för. Sen har det gått långt över förväntan ändå. Det man saknar är ändå förstås de samtal och träffar man har fysiska vilket ändå kan ge lite mer information ibland men som sagt i det stora hela har det gått rätt bra.”* (Revisor A)

Det framkom att mycket av arbetet under det senaste året har skett hemifrån för revisorerna. Revisor A, B och D har jobbat majoriteten av tiden hemifrån och tycker att det har fungerat väldigt bra. Revisor C däremot har fortsatt jobba på kontoret.

*”Jag har varit på plats, det har vi allihop. Vi har ett ganska bra kontor med luftiga egna rum och vi kör med social disciplin och det har gått bra. En av oss fem har varit hemma och haft corona och det finns de som har varit hemma för säkerhetsskull i karantän också men som sagt en av oss har haft men inte smittat oss andra vi har testat oss.”* (Revisor C)

De senaste åren har det skett stora förändringar i arbetssättet inom revisionsbranschen, både hur revisorerna arbetar men även deras kunder. Enligt Revisor B hade de för fem år sedan alltid någon i teamet som fick släpa med sig en väska full med pärmar ut på uppdragen. Nu sker all dokumentation digitalt vilket han tycker är väldigt smidigt.



*”Det har känts som att man har hoppat fem år på ett år. Alltså att där vi är idag hade vi varit om fem år om inte den här pandemin hade kommit. Det har väl snabbspolat utvecklingen skulle jag säga. Vi hade gått åt det här hållet oavsett men det hade inte gått lika snabbt. Flera av våra kunder har tvingats ta större steg än de hade tänkt sig.” (Revisor B)*

Vissa uppdrag har dock krävt att revisorerna närvarar fysiskt på plats till exempel vid lagerinventeringar. Enligt revisor A har många kundmöten skett på distans men när revisorerna väl varit på plats hos det granskade företaget har möten ofta pågått i flera dagar i sträck. Revisor B menade på att tidpunkten för utbrottet kom ganska lägligt i slutet av mars förra året då de kunde fullfölja revisionen för 2019 ute hos kund och att de hade god tid på sig att förbereda inför en längre period på distans.

*”Vi fick ganska lång tid för att förbereda oss så att när vi skulle behöva göra även det här stora, det vi normalt gör på plats hos kunderna, kommer vi att behöva göra på distans. Då var vi redan ganska inne i det här med att använda Teams och sitta i digitala möten. Jag tror framförallt i år att vi hade väldigt tydligt fokus på och tänkte igenom att nu måste vi hitta bra sätt att jobba på distans och det gjorde att vi satte ett bra arbetssätt och hade rätt bra koll på hur vi skulle göra när det väl drog igång.” (Revisor B)*

Överlag verkar revisionen blivit effektivare och att både revisor och klient varit uppmärksamma på att situationen måste hanteras på ett bra sätt för alla inblandade parter. Revisor B menade dock på att vid revisionen nästa år, då det fungerat så pass bra i år, finns risken att ett tankesätt uppstår att ”det gick bra förra året, det kör vi på nu med”. Det är enligt honom viktigt för dem att ha med sig att situationen har fungerat bra i år då de har varit proaktiva och verkligen fokuserat på att göra det så bra som möjligt men att en risk finns för en övertro i framtiden.

### **4.3 Revisorers oberoende**

Revisorerna fick som inledning till nästa frågekategori frågan om hur de skulle definiera en oberoende revisor. Deras svar skiljde sig åt något men sammanstrålade i ett fokus på revisorers integritet och därmed att kundrelationen inte påverkar vilken typ av frågor och

noteringar som lyfts. Revisor A ansåg att mycket handlade om att ha en hög integritet och klara av att fatta viktiga beslut. Enligt honom var det viktigt att stå för sin kunskap och kompetens. Majoriteten var eniga om att integriteten var en avgörande faktor för att kunna vara oberoende.

*”Oberoendet är ju ofta, tycker jag, kanske lättare att beskriva om man tänker på självständighet. Att en revisor måste ha en integritet och fatta egna beslut och inte bli styrd av kunden. Det är en av de viktigaste egenskaperna en revisor måste besitta tycker jag. Det är ju egentligen din egen integritet som avgör. Det är ingen annan, alltså det finns ju externa regler och så där, men i slutändan handlar det om din egen integritet, vad du godkänner och inte godkänner.”* (Revisor D)

En av revisorerna ansåg att regelverket var väldigt hårt och tufft för vad revisorer kan göra och inte göra men att det ändå är bra i grund och botten. Han menade på att de kunde göra mycket mer än vad de faktiskt får då de känner till bolaget så pass väl och ändå lyckas upprätthålla ett oberoende. Han ansåg också att svensk lagstiftning om revisorers oberoende var ännu bättre utformat än internationell lagstiftning till exempel EU-regler vilket han tyckte har gått lite för långt.

Fortsättningsvis ställdes frågan hur de tror att andra uppfattar revisorers oberoende. Revisor A och revisor B hade båda uppfattningen om att synen på oberoendet skiljde sig från hur de själva såg på oberoendet jämfört mot utomstående. De menade på att regelverk utformas efter att misstag begås och att regelverken är tagna ur politiska debatter. När misstag begås tror gemene man att oberoendet är ett stort problem och utifrån det formas regelverk. Det är oerhört viktigt att ett synbart oberoende finns och att det uppfattas som ett oberoende. Revisor B beskriver att det är ofta när något händer, när det blir massmedialt kring ett bolag som oberoendet tas upp.

*”Då tycker väl alla att revisorn har gått företagsledningens ärenden och suttit i knät på dem. Det blir ofta att vi kommer ut i ytan när det är nåt som går fel. Till vardags tror jag inte att folk ser oss eller det jobb vi gör utan det är väl först när någonting händer. Jag tycker att när vi kommer ut till kunder har de en*

*respekt för oss men det är ju de som ser oss och vet vad vi gör till vardags. De har nog en respekt för oss och känner att vi gör det vi ska.” (Revisor B)*

De flesta av revisorerna tyckte ändå att frågan var svår att svara på men att regler om oberoende är oerhört viktigt för att upprätthålla förtroendet för revisionen.

*”Från insidan kan tyckas att inga som helst bekymmer finns med oberoendet för vi gör verkligen det vi ska göra på rätt sätt och jag tror att det som är utmaningen för alla såna här yrken och förtroendebranscher är just att det ska upprätthållas ett förtroende för att syftet ska vara gott med revision.” (Revisor A)*

Fortsättningsvis diskuterades om revisorernas oberoendeställning blivit förändrad eller påverkat under pandemin. Ett upprepande svar från samtliga revisorer uppdagades. De ansåg sig inte ha blivit påverkade av pandemin eller behövt arbeta på något speciellt sätt för att upprätthålla oberoendet. Däremot har ett större arbete med kundrelationer ägt rum och den löpande dialogen med kunder varit allt viktigare. Revisor B förklarade det som att ett större fokus legat på att ha en bra dialog med det granskade bolagets ledning och att han har försökt agera proaktivt. Genom att lyfta frågor som är av stor vikt vid revisionen tidigt i processen kan revisorn visa på förståelse och förutse vart det kan bli strul och på så sätt ge ett professionellt intryck. Under pandemin, eller rentav de senaste åren, har flertalet företag begränsat sina telefontider och tar gärna mycket dialog över mail alternativt via videomöten istället. Många gånger krävs därför en tydlig kommunikation och planering av revisorn då tillgängligheten för spontana avstämningar över telefon hos de granskade bolagen har minskat.

#### **4.3.1 Tidsaspekt (vänskapshot)**

En faktor relaterat till revisorers oberoende som behandlats i studien var tidsaspekt och vänskapshot. Därför ställdes frågan om revisorerna upplevt att relationen till klienterna hade påverkats under pandemin. När det kommer till situationer kring tidsaspekten av en relation och därmed risken för vänskapshot under coronapandemin, fanns det delade åsikter bland revisorerna. Revisor B förklarade att det finns en risk att revisorer undviker att ställa en obekväma fråga till nya kunder som de inte träffat fysiskt med rädslan att skada relationen. Kunder som de jobbat med under flera års tid har de byggt upp en kunskap om hur dialogen

skulle skötas sinsemellan. Revisor A förklarade vikten av att ha en bra relation med sina kunder och att ingen vill att fel ska uppstå i slutändan. Som revisor är det viktigt att ett förtroende finns och upprätthålls genom att våga visa hur situationen ser ut för kunden även i dåliga tider.

*“Min upplevelse av den här högsäsongen har väl snarare varit att vi har haft några onödiga, ska inte säga bråk, men du förstår vad jag menar, lite obekväma diskussioner, eller missnöjda kunder kanske man ska kalla det just kopplat till kommunikationen. Det tror jag grundar sig i hur de vill att man lyfter frågor. Kanske att frågor lyfts senare än de vill att de ska lyftas. Men jag ser det inte som något problem ur revisionen men det har nog varit mer den typ av diskussioner att ”det här kanske kom lite sent.”” (Revisor B)*

Majoriteten av revisorerna hade en samlad bild av att omställningen till digitalt och ett skifte till att arbeta på distans inte hade varit något större problem utan till och med lett till förbättring och effektivisering i vissa avseenden. En av revisorerna hävdade att då de inte träffar klienterna lika ofta, blir relationen till de än mer professionell. Att kunderna pratar om siffror i större utsträckning snarare än att ägna sig åt kallprat. Han hävdade också att han inte kunnat ha några förutfattade meningar om nya kunder och att ingen riktig kundrelation byggs den vägen vilket enligt honom borde leda till en mer objektiv sida. Vidare framgick det att när krissituationer så som coronapandemin råder, ansåg revisorerna att de behövt att verkligen titta objektivt på saker och ting. När en situation uppstår likt coronapandemin, ställs allt på sin spets. När saker och ting är i sin vanliga ordning finns risk att beslut inte omprövas och liknande.

*”Så det jag menar är att vår objektivitet har om möjligt blivit bättre. Jag tycker det har varit bra tidigare också men har det hänt något i branschen så är det nog att den blivit lite bättre, att verkligen titta objektivt på saker och ting.”*  
(Revisor A)

### **4.3.2 Fortsatt drift**

Gällande pressen på revisorerna i bedömningen kring företags fortsatta drift, skiljde sig svaren från revisorerna främst utifrån vilken kundgrupp de arbetade med. Revisor B arbetar främst

med kommunala bolag som inte har påverkats negativt av pandemin vilket har lett till att diskussionen om fortsatt drift inte varit aktuell. Istället har mycket diskussion och tid lagts på uttalanden om omställningsstöd. De revisorer som arbetat med främst privata bolag nämner däremot att det funnits en utmaning kring bedömningen om fortsatt drift.

Under en revision är det många bedömningar som behöver göras kring framtida utvecklingen. Något som Revisor D menade på är en av de mest komplexa saker som ska göras under revision då det är viktigt att både lyssna in kundens perspektiv samtidigt som revisorn ska göra en objektiv bedömning. Nu under coronapandemin finns det väldigt många bedömningar, bland annat kopplat till framtida utveckling, som har ett större osäkerhetsinslag. Till exempel har det varit mycket restriktioner och nedstängningar av länder vilket gjort det svårt att förutse tillgången på råvaror. I dagens läge är det därför svårbedömt att sja om hur vissa branscher kommer komma ur denna pandemi. Även Revisor A lyfte frågan om svårigheten att bedöma eventuella risker kopplade till bolagens fortsatta drift under coronapandemin då det varit en tid av hög osäkerhet. Det har lett till utmanande diskussioner med de granskade företagen då en anmärkning kring fortsatt drift har stor påverkan på företags överlevnad.

*”Det kan ju vara så att möjligen i tuffa tider så finns det ju alltid en risk för att det går slitigt för bolagen, speciellt för ett år sedan så var det lite tuffare. Det är klart att då var mycket diskussioner kring bolags överlevnad, prognoser och hur finanserna kommer att se ut fram i tiden. Det innebär för oss att vi behöver göra en granskning för att på något sätt bedöma om det finns en risk för att man inte befinner sig i fortsatt drift och det är klart att där är diskussionerna utmanande med kunden. En anmärkning i revisionsberättelsen kopplat till det kan bli bekymmer på så sätt att det utmanas och då har vi behövt upprätthålla en väldigt hög integritet för att verkligen fatta rätt beslut kring vår granskning.”*  
(Revisor A)

Enligt revisor C och D finns det bolag som självklart sitter i en jobbig ekonomisk sits på grund av restriktionerna coronapandemin har lett till.

*”De kämpar ju såklart, de ska övertyga banker att de vill låna mer pengar samtidigt som de ska övertyga sina egna ägare att gå in med mer pengar. Det är*

*ju många som ska tycka till. Det är både långgivare och ägare. Det är inte revisorn som är det största problemet. Skulle de ge en alldeles för förskönad bild av det, måste ju revisorn säga ifrån. Då har ju inte årsredovisningen upprättats med en rättvisande bild.” (Revisor D)*

Däremot finns det också bolag som har mer att göra än någonsin vilket gör att det finns stora variationer i den ekonomiska satsen hos de granskade företagen. Dessutom har det funnits diskussioner och rådgivningar med företag huruvida de har rätt till olika omställningsstöd. Revisor A nämnde att han tycker att regelverket och tolkningarna kring vissa stödåtgärder under pandemin har varit diffusa vilket har lett till en frustration hos bolagen och därmed satt en större press på revisorerna. I och med diffusa regelverk har det öppnat upp för feltolkningar. Många gånger har diskussionerna berott på hur bolagsstrukturen i en koncern är upplagd.

#### **4.4 Legitimitet**

Intervjuerna avslutades med frågor kring revisionens legitimitet. Till att börja med lyftes frågan kring huruvida bedömningen av finansiella rapporter blivit lättare eller svårare ur ett legitimitetssyfte. Samtliga revisorer utom Revisor D var överens om att bedömningen av finansiella rapporter inte hade blivit svårare under pandemin. Revisor C beskrev det som att granskningen av boksluten inte har förändrats i sig. Däremot skiljer sig sättet material delges på. Det vill säga att mycket av granskningen sker elektroniskt. En svårighet som nämndes är att bedöma framtida utveckling. Det kan finnas svårigheter att bedöma riskerna företagen står inför i situationer likt coronapandemin där det råder hög osäkerhet. Det har varit mycket restriktioner och nedstängningar i olika länder vilket har gjort det svårt att förutse till exempel tillgång på råvaror. Därmed var det stundtals en svår diskussion med de granskade företagen om vad som skulle hända framöver på grund av den osäkerhetsfaktor coronapandemin bidragit med vilket enligt Revisor D gjorde läget svårare att bedöma.

*”Revision är många som tror att det bara är att titta historiskt på information men så är det ju inte. Man måste göra en bedömning av framtiden också. Framtida kassaflöden och intjäning. Där har ju pandemin medfört ytterligare svårigheter.” (Revisor D)*

Ytterligare en risk som nämndes i samband med revisionens legitimitet var risken för ”fishing” och liknande oegentligheter när företag arbetar hemifrån. Revisor B nämnde att företag kan ha en sämre intern kontroll när personalen arbetar hemifrån vilket kan leda till att så kallade ”hackers” försöker komma åt känsligt material. Han menade på att företag behöver numera ha ett ännu större fokus på IT-säkerhet för att säkerställa det interna kontrollperspektivet.

Vidare ställdes frågan om några nya krav på revision från myndigheter hade uppstått under pandemin. Samtliga revisorer påpekade att det egentligen inte tillkommit några nya krav. Däremot att ett antal extra uppgifter relaterade till att granska stödåtgärder uppkommit. Många av dessa grundar sig i omställningstapp vilket revisorerna har fått i uppgift att granska för att stärka förtroendet för systemet. Revisor B nämner också att den interna kontrollen hos revisionsbolaget har stärkts under coronapandemin.

*”Jag känner inte igen att det har kommit några krav från myndigheter. Däremot är vi ju ett globalt företag med en väldigt omfattande kvalitetsorganisation där det ses över hur vi jobbar. Det innebär att vi har fått ganska mycket interna mallar, checklistor som vi ska fylla i när vi egentligen har tillräckligt med checklistor som det är. Det har blivit ännu mer checklistor att fylla i där man får frågor hur vi påverkas, om vår revision borde påverkas, om vi borde identifiera fler risker i revisionen kopplat till pandemin. Så det innebär att vi har fått ännu mer att göra i vår riskbedömning. I alla våra uppdrag triggas det X antal frågor. Frågor där vi ska svara på i vår riskbedömning kopplat till respektive kund och dessa har blivit ännu fler kopplat till pandemin.” (Revisor B)*

Slutligen upplevde revisorerna ingen förändring i aktieägarnas eller företagets krav på revision under coronapandemin. Däremot har det varit mycket frågor kopplade till de risker pandemin inneburit. Dock har just riskfrågan alltid varit en vanligt förekommande fråga även före pandemin. Det enda förändrade kravet som revisorerna ansågs ha märkt av var kring huruvida revisionen skulle ske på plats eller digitalt.

*”Möjligen i så fall hur vi gör revision om det ska vara fysiska platser eller digitalt, det har ju förändrats förstås. Annars kan jag inte säga att det har förändrats direkt nej.” (Revisor A)*

## 4.5 Sammanfattning av empiriskt material

Sammanfattningsvis kan ett konstaterande göras om att samtliga revisorer tycker att coronapandemin inte har haft någon påverkan på deras oberoendeställning. Däremot att arbetssättet har förändrats och att en stor del av revisionen numera sker digitalt. Gällande tidsaspekten och framförallt vänskapshotet nämnde revisorerna att relationer till nya kunder är svåra att knyta digitalt och därmed ansåg de att risken för vänskapshot snarare minskar och kan leda till en mer professionell relation. Dock nämndes också risken att det skulle kunna finnas en risk att enbart träffa kunder digitalt i form av att revisorn drar sig för att ställa obekväma frågor för att inte skada relationen. Vidare berättade flertal revisorer att risken för utmanande diskussioner kring företags fortsatta drift funnits med under pandemin då många företag sitter i en ekonomisk pressad situation. En svårighet som lyftes fram under intervjuerna var bedömningen om företags fortsatta drift i tider av hög osäkerhet likt coronapandemin. Det kan leda till en upplevelse av ökad press hos revisorerna då det dels är svårare att göra en bra bedömning och att företagen är ekonomiskt pressade. Revisorerna påpekar också att flera bolag går bättre än innan pandemin således är inte pandemin ett likhetstecken med att företag sitter i en ekonomisk pressad situation. Ännu har inga nya krav från myndigheter ställts på revisionen men revisorerna har fått i uppdrag att granska omställningsstöd. Syftet med det framstår enligt revisorerna som ett sätt att öka förtroendet för revisionen.



## 5. Analys

---

*I detta kapitel analyseras coronapandemins påverkan på revisorers oberoende och revisionens legitimitet. Analysen genomfördes med utgångspunkt i analysmodellen presenterad under kapitel 2.6. Analysen är uppbyggd på liknande sätt som empirin och börjar med revisorers oberoende, tidsaspekten, bedömningen om fortsatt drift för att sedan avslutas med legitimitet.*

---

Denna studie syftar till att utreda hur revisorers oberoende har påverkats av pågående pandemi och hur pandemin eventuellt har påverkat förmågan hos revisorer att följa principer och lagar. Således avser denna studie att bidra till en ökad förståelse kring coronapandemins effekter på revisorers oberoendeställning ur ett legitimitetsperspektiv. Analysmodellen återfinns i kapitel 2.6 och beskriver de begrepp och komponenter som skulle kunna påverka revisorers oberoende och därmed bidra till att uppnå syftet med studien. Dessa begrepp har använts vid analysen av studiens resultat med referensramen och den empiriska datan som grund.

### 5.1 Revision i krissituationer

I en studie från 2006 hävdar Öhman et al. att revisorer upplever att de är mer exponerade och hårdare granskade av sin omgivning i kristider då de är ansvariga för revisionsarbete och den finansiella rapporteringen enligt lag. Enligt Sikka (2009) brukar finansiella kriser bidra till nya standarder och etiska koder för att upprätthålla revisorers oberoende. Som tidigare nämnt bör inte coronapandemin i huvudsak ses som en ekonomisk kris, dock har den haft stor påverkan på världsekonomin och resulterat i att många företag hamnat i en ekonomisk svår situation. Därmed var det av vikt att jämföra denna studiens resultat med Sikkas påstående. Denna studie kan dock inte påvisa att det tillkommit några nya standarder eller etiska koder för att upprätthålla revisorers oberoende då det inte kommit några nya krav från myndigheter. Hittills har inga direkta konsekvenser av coronapandemin kopplat till revisorers oberoende noterats, däremot har det tillkommit arbetsuppgifter vid revisionen i form av granskning av de stöd som delats ut från regeringen. I nuläget är coronapandemin fortfarande högaktuell vilket innebär att eventuella nya standarder och etiska koder möjligtvis inte har hunnit införas än.

Vidare hävdar Sikka (2009) att kristider innebär högre krav på revisorers rapportering, dels till företagsledningen men även andra intressenter. Resultatet i studien stämmer överens med vad de deltagande revisorerna i denna studie anförde i intervjuerna. Revisorerna påpekade att

det under coronapandemin har ställts extra krav på kommunikation vid revisionen då den löpande dialogen inte kommer lika naturligt när mesta delen sker digitalt. Därmed har revisorerna fått arbeta med att säkerställa en bra löpande dialog med de granskade företagen och vara proaktiva. Det har inneburit att revisorerna varit noggrannare med att boka in möten i god tid och att ha utrymme i tidsplaneringen för oväntade situationer.

## **5.2 Revisorers oberoende**

Huvudfokuset i denna studie har legat på revisorers oberoende och coronapandemins eventuella påverkan på revisorers möjlighet att upprätthålla oberoendet. Pott et al. (2009) definierar revisorers oberoende som revisorns förmåga att motstå eventuella påtryckningar från klienten vid upptäckta fel eller brister i redovisningen och enligt Johansson et al. (2006) är det av högsta vikt att revisorn upprätthåller sitt oberoende. Revisorernas beskrivning av oberoendet var att en revisor måste ha integritet och kunna fatta egna beslut och inte bli styrd av kunden vilket kan kopplas samman både till Pott et al. (2009) definition och vikten av att revisorn upprätthåller sitt oberoende (Johansson et al., 2006). De menade även på att relationen till det granskade företaget inte ska påverka vilken typ av frågor eller noteringar som lyfts vid revisionen. Om relationen till det granskade företaget påverkar revisorernas frågor upprätthålls inte längre oberoendet.

### **5.2.1 Tidsaspekt (vänskapshot)**

En faktor som i tidigare studier benämnts som ett hot mot revisorers oberoende är tidsaspekten, det vill säga hur länge en revisor granskat samma kundbas. Det kan också benämnas vänskapshot och innebär risken att en revisor skapar en relation till styrelsemedlemmar eller företagsledning den granskat under lång period vilket gör det svårare att stå emot företagets påtryckningar och därmed behålla oberoendet (George, 2004). Carey & Simnett (2006) påvisade i sin studie att uppdragslängden kan ha en negativ påverkan på revisorers förmåga att granska företag och menar på att ju längre tid en revisor har på sig för uppdraget, minskar oron för att utfärda orena revisionsberättelser. Det faktum att det är obekvämt att ställa tuffa frågor till nya kunder vilket revisorn inte träffat fysiskt var en faktor som lyftes i denna studie. Att revisorer drar sig från att lyfta obekväma frågor med nya kunder kan anses vara ett hot mot revisorers oberoende. Anledningen är som revisorerna nämnde ovan att relationen till de granskade företaget inte ska påverka vilken typ av frågor som lyfts vid revisionen. Däremot när en revisor jobbat med samma företag under flera års tid har de

hunnit lära sig hur kommunikationen bör skötas sinsemellan på ett konstruktivt sätt. Därmed påvisar även denna studiens resultat i att revisionsuppdragets längd skulle kunna minska oron för att utfärda orena revisionsberättelser.

Deis & Giroux (1992) påvisade däremot i sin studie att ju längre revisionsuppdraget pågick desto sämre blev revisionskvalitén. Resultatet i denna studie har inte identifierat längden på revisionsuppdraget som en extra stor risk för revisorers oberoende i samband med den pågående coronapandemin. Denna studie påvisar att fördelen med att revisionen till stor del genomförs på distans leder till att relationen blir än mer professionell och fokuserar på just revisionen snarare än kallprat. Det beror på att tillgängligheten mellan revisor och klient har minskat vilket resulterat i att på många avstämningar hoppar rakt in i frågan.

### **5.2.2 Fortsatt drift**

Bedömningen om fortsatt drift och dess påverkan på revisorers oberoende är något som varit återkommande under hela denna studie. Det innebär att revisorn ska utvärdera huruvida det granskade företaget kommer att kunna fortsätta bedriva sin verksamhet det kommande året (Pott et al., 2009). Pott et al. (2009) påvisade i sin studie att sannolikheten för att en kund väljer en specifik revisionsbyrå ökar om revisorn kan leverera en ren revisionsberättelse. Därmed sätts revisorn under hög press då denne kan få kritik oavsett om den uttalar sig kring att det finns betydande tvivel kring företags överlevnad eller inte (Carrington, 2014).

Studiens resultat påvisar att bedömningen om fortsatt drift under coronapandemin har varit svår. Det beror främst på att det funnits många osäkerhetsfaktorer kopplat till de olika restriktionerna som gjort det svårt att förutspå vissa branschers framtida utveckling. På grund av osäkerhetsfaktorerna har det lett till flertalet utmanande diskussioner med de granskade företagen kopplat till bedömningen av fortsatt drift. Dessa diskussioner har uppkommit av att revisorn och bolagets ledning har haft olika syn på hur stora konsekvenserna coronapandemin skulle kunna innebära för företags ekonomiska situation. Diskussionerna kring fortsatt drift kan i sin tur kopplas till en ökad press på revisorer då de måste stå upp för, försvara samt förklara sina ställningstagande. Något som framkom i intervjuerna och som ytterligare stärker att pressen på revisorerna är hög kring bedömningen om fortsatt drift är att anmärkningar i revisionsberättelsen kopplat till fortsatt drift har stor påverkan på bolags framtid och kan leda till konkurser och haverier. Skulle därmed bedömningen om fortsatt drift vara felaktig kan det ha enorma konsekvenser. Slutligen har denna studie varken kunna bekräfta eller dementera

resultatet i Pott et al. (2009) studie kring att sannolikheten för att en kund väljer en specifik revisionsbyrå ökar om revisorn kan leverera en ren revisionsberättelse. Detta då fokus i studien har varit att öka förståelsen för revisorers syn på bedömningen om fortsatt drift. För att kunna analysera huruvida sannolikheten kring att en kund väljer en specifik revisionsbyrå om revisorn kan leverera en ren revisionsberättelse, vore det nödvändigt att även inkludera klienternas åsikter i frågan, vilket inte har varit fallet i studien.

### **5.3 Legitimitet**

Konceptet legitimitet innebär att ett företag som är legitimt anses vara mer trovärdigt och pålitligt än ett företag som inte anses legitimt. Enligt Herrbach (2005) kan revision agera som ett sätt att uppnå legitimitet genom att en revisor kontrollerar och godkänner ett företags finansiella rapporter vilket resulterar i högre tillförlitlighet och trovärdighet. Studiens resultat visar på att bedömningen av finansiella rapporter generellt inte har blivit svårare under pandemin. Däremot har pandemin resulterat i många osäkerhetsfaktorer vilket stundtals har gjort att bedömningen om framtida utveckling blivit svårare än tidigare. Resultatet av studien påvisar dock att arbetssättet som revisionen genomförts påverkats vilket dock inte ska ha påverkat den objektiva bedömningen. Med det menas att majoriteten av revisionerna har genomförts på distans och digitalt. Eftersom att det endast är arbetssättet som har förändrats visar därmed studien på att revisionen fortfarande upprätthåller sin status som ett legitimitetsstärkande verktyg.

Vidare visade studiens resultat på att det inte tillkommit några nya krav från vare sig myndigheter eller aktieägare och företagens krav på revisionen. Däremot att det tillkommit arbetsuppgifter vid revisionen relaterad till att granska de stödåtgärder som tagits fram av regeringen för att tillfredsställa ekonomin. Genom att revisorerna granskar de stöd som företag erhållit under pandemin ges en trovärdighet och tillförlitlighet om att de tilldelas företag på rätt grunder. Det ger allmänheten en försäkran om att stöden används på rätt sätt och att grunden till ansökningarna är tillförlitliga. Kombinationen av att det inte tillkommit några nya krav på revisionen samt att revisorer granskar de omställningsstöd som delats ut visar på att revisionen kvarstår som ett verktyg för att stärka företags legitimitet.

## 5.4 Sammanfattning av analys

Vid utförandet av revision under coronapandemin ansåg revisorerna att oberoendet inte har påverkats. Däremot har coronapandemin påverkat revisorernas arbetssätt och delgivning av material. Sikka (2009) ansåg att finansiella kriser brukar bidra till nya standarder och etiska koder för att upprätthålla revisorers oberoende. Detta kan inte stärkas från revisorerna synvinkel kopplat till coronapandemin då inga nya krav från myndigheter för att säkerställa oberoendet har presenterats. Däremot ansåg revisorerna att kravet på kommunikation till företagsledningen under revisionen har ökat vilket kan styrkas av Sikka (2009) som också benämnt att kriser leder till högre krav på revisorers rapportering.

Vidare beskrev revisorerna att det kan kännas obekvämt att ställa tuffa frågor till nya kunder som revisorn inte träffats fysiskt. När revisorn däremot jobbat med samma företag under flera års tid har både revisorn och företagsledningen lärt sig hur kommunikationen sinsemellan bör skötas på bästa sätt. Det stöds av Carey & Simnett (2006) studie som menar på att ju längre tid en revisor har på sig för uppdraget minskar oron för att utfärda orena revisionsberättelser. Enligt Carrington (2014) finns det en press på revisorer kopplat till bedömningen av företags fortsatta drift, där de riskerar att få kritik oavsett om revisorn uttalar sig om företags överlevnad eller inte vilket stärkts av de deltagande revisorernas upplevelser. De nämnde att osäkerhetsfaktorerna som coronapandemin har resulterat i har lett till utmanade diskussioner med företag gällande bedömningen av fortsatt drift.

Slutligen kan revisionen enligt Herrbach (2005) agera som ett sätt att uppnå legitimitet genom att en revisor kontrollerar och godkänner ett företags finansiella rapporter. Det styrks av revisorernas uppfattning som dels menade på att det inte tillkommit några nya krav på revisionen men också att revisorerna numera granskar de stöd som delats ut till företag vilket fortsatt visar på en hög trovärdighet och tillförlitlighet på de finansiella rapporterna. Därmed kvarstår revisionen som ett verktyg för att belysa och stärka ett företags legitimitet.

## 6. Slutsats

---

*Detta kapitel presenterar till att börja med studiens slutsatser och studiens bidrag till teorin. Därefter följer förslag till vidare studier inom ämnet, kritik mot studien samt etiska och samhällsliga reflektioner.*

---

### 6.1 Slutsats

Syftet med studien är att utreda hur revisorers oberoende har blivit påverkat av coronapandemin och hur pandemin har påverkat revisorers förmåga att följa principer och lagar. Vidare avser studien att bidra till en ökad förståelse för coronapandemins effekter på revisorers oberoendeställning och revisionen som ett legitimitetsstärkande verktyg. För att uppnå studiens syfte ställdes följande frågeställning:

- Hur har revisorers oberoende blivit påverkat av coronapandemin?

Det framkom tydligt i studiens empiri att revisorernas oberoendeställning inte hade blivit påverkat eller förändrat på något sätt under coronapandemin. Tidigare studier påvisar att det förekommer ett samband mellan revision i ekonomiska kriser och revisorers oberoende. Dock har denna studie inte kunnat påvisa förändringar på revisorers oberoende kopplat till coronapandemin. En anledning till att det inte finns en koppling till resultatet av de tidigare studierna, kan vara att det ännu är för tidigt att utvärdera coronapandemins påverkan på revisorers oberoende då pandemin i högsta grad fortfarande pågår. Den slutsats som kan dras från de intervjuade revisorerna är att de inte har märkt någon påverkan på deras oberoende under pandemin. De menar istället att det främst är arbetssättet som skiljer sig åt samt att det har tillkommit uppgifter i form av granskning av stödåtgärder. Granskningen av stödåtgärder kan anses vara ett sätt att upprätthålla revisionen som ett verktyg för företag att visa på legitimitet.

Sammanfattningsvis verkar det finnas en press på revisorerna i samband med bedömningen om fortsatt drift. Många företag har haft det ekonomiskt svårt i pandemin och det har därmed förekommit obekväma diskussioner med klienterna enligt revisorerna. Dock menade revisorerna på att de inte ansåg att det haft en negativ påverkan på oberoendet. Revisorerna ansåg också att risken för vänskapshot var låg då de inte träffade klienterna på samma sätt som tidigare. De belyste snarare att det finns en risk att revisorer inte vågar lyfta obekväma frågor med nya kunder som de inte träffat fysiskt.

## 6.2 Studiens bidrag

Studien har med fördel visat att en kris likt coronapandemin inte behöver påverka revisorers oberoendeställning. Därmed är det huvudsakliga bidraget med denna studie att en kris inte automatiskt leder till svårigheter för revisorer att upprätthålla sitt oberoende. Studien bidrar också till en större förståelse för revisorernas uppfattning kring coronapandemin eller liknande globala kriser påverkar deras oberoendeställning. Vidare bidrar studien till att visa på att revisionens legitimitet kan fortsätta vara stark även under tider av kris. Därmed kan denna studie bidra till en ökad förståelse och medvetenhet kring att tidigare studier inom revisorers oberoende inte tagit hänsyn till samtliga faktorer som påverkar oberoendet i kris. En av dessa faktorer är bedömningen om företags fortsatta drift i ekonomiskt pressade lägen som visserligen kan innebära tuffa diskussioner men där majoriteten av revisorerna lyckas hålla sig objektiva och oberoende.

Studien kan slutligen bidra till en större förståelse för globala krisers påverkan på revisorers oberoende inför framtagandet av nya regler eller lagar som revisorerna måste ta hänsyn till. Då oberoendet inte visat sig ha påverkats av coronapandemin bör det tas i beaktning innan framtagningen av eventuella riktlinjer för att ytterligare säkra revisorers oberoende till exempel i samband med revision på distans. Därför kan studien eventuellt fungera som ett informationsunderlag för framtida lagstiftning.

## 6.3 Förslag till vidare studier

Vidare studier är nödvändigt för att ge en mer fullständig slutsats kring frågeställningen och bör förslagsvis innefatta att fler intressentgrupper inkluderas. Intressentgrupper så som företag och hur dessa upplever oberoendet hos revisorer är ett exempel på hur studien skulle kunna utvecklas. I denna studie har utgångspunkten legat i hur revisorer själva upplevt hur coronapandemin påverkat deras oberoende snarare än hur andra intressentgrupper upplevt oberoendet hos revisorer under pandemin. Framtida studier inom samma ämne skulle kunna göras som en kvalitativ studie men där antalet deltagare är fler. En studie där man jämför de granskade företagens lednings syn på revisorers oberoende och revisorernas egna uppfattning om deras oberoende skulle också kunna vara aktuellt för att bygga vidare.

Förutom det ovannämnda skulle det vara intressant att se om det någon skillnad finns i revisionsbolag i revisorers oberoende om man tittar i mindre städer eller andra städer utanför

Göteborg vilket varit målgruppen i denna studie. Det hade dessutom varit intressant att få ta del av en nationell studie och se likheter och skillnader i den aspekten.

Slutligen hade en kvantitativ studie gett en möjlighet till generalisering av resultaten och därmed kunnat ge en annan synvinkel på frågeställningen. Med en kvantitativ studie skulle urvalet vara större och skulle kunna vara på en hypotes som till exempel ”coronapandemin har inte påverkat revisorers oberoende”. Därför skulle denna studie kunna ligga till grund för en framtida kvantitativ studie med ett mycket större urval. Med fördel skulle denna studie kunna planeras in när situation kring coronapandemin lugnat ner sig något och restriktionerna hävts. Många gånger kan det vara lättare att ha en objektiv syn på en situation när den mest kritiska delen redan har passerat och det återgår mer till ett normalläge.

## **6.4 Kritik mot studien**

I denna studie har utgångspunkten legat i hur revisorerna uppfattat att de blivit påverkade av coronapandemin. Med andra ord har endast revisorernas perspektiv tagits i beaktning. Andra intressentgruppers perspektiv har blivit utelämnade och en viss partiskhet i svaren kan därför upplevas. På grund av detta är det svårt att fastställa att de intervjuade revisorernas svar speglar hur en utomstående part ser på oberoendeställningen.

Vidare har endast fyra intervjuer med auktoriserade revisorer genomförts på grund av en viss tidsbrist och den pågående pandemin. Detta skulle kunna anses vara för få intervjuade revisorer i förhållande till det totala antalet revisorer i Sverige. På grund av detta är det svårt att bedöma om svaren från de fyra revisorerna speglar en generell bild av alla aktiva auktoriserade revisorer i Sverige. Ytterligare en begränsning är att majoriteten av de deltagande revisorerna arbetar på en revisionsbyrå som tillhör The Big Four. Genom att ha en jämnare fördelning mellan deltagare från mindre byråer till medelstora och stora byråer, skulle resultatet kunnat visa på en ännu mer rättvisande bild.

## **6.5 Etiska och samhällsliga reflektioner**

Studiens resultat visar på att revisionens legitimitet kan ha blivit positivt påverkat då studien visar på att revisorernas oberoende inte har blivit påverkat under pandemin. Utifrån studiens resultat verkar årets revision ha genomförts på ett objektivt sätt även om den skett på distans. Som flera revisorer nämnde kan det ofta vara positivt att utsättas för oväntade situationer likt



coronapandemin då det ofta resulterar i en mer noggrann genomlysning av arbetssättet. En noggrann genomlysning av revisionsfirmors arbetssätt skulle kunna bidra till ett bättre säkerställande av att revisorers oberoende upprätthålls vilket i sin tur kan leda till ett större förtroende på revisionsbranschen och därmed skulle revisionens legitimitet kunna öka.

Ur ett etiskt perspektiv är risken att omgivningen inte anser att revisorer klarar av att upprätthålla sitt oberoende ett hot mot revisionens legitimitet. Revisionen fungerar som ett sätt för företag att anses legitima då en revisor kontrollerat och granskat ett företags finansiella rapporter och därmed ger dem en högre tillförlitlighet samt trovärdighet. Skulle samhället anse att revisorer inte lyckas upprätthålla sitt oberoende och tappa förtroendet för revisors yrket kan det uppstå problem då revisionen inte längre skulle kunna användas som ett sätt att styrka ett företags legitimitet. Det skulle leda till diskussioner kring hur samhället kan säkerställa ett företags ekonomiska rapporter och därmed en korrekt redovisning av bolagets verksamhet vilket är viktigt för både investerare samt myndigheter så som Skatteverket.

## Källförteckning

- Afterman, A. B. (2015). Has the Goal of Sarbanes-Oxley Been Achieved? *CPA-Journal*, 85(12), 58–59.
- Ahrne, G. & Svensson, P. (2011). *Handbok i kvalitativa metoder* (1:a uppl.). Malmö: Liber.
- Aktiebolagslag 2005:551. Sveriges Riksdag. Hämtad 2021-02-25 från: [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551\\_sfs-2005-551](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551)
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Arel, B., Brody, R. G., & Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. *CPA Journal*, 75(1), 36–39.
- Arruñada, B. (2004). Audit failure and the crisis of auditing. *European Business Organization Law Review*, 5, 635–643. <https://doi.org/10.1017/S1566752904006354>
- Bakar, N. B., Rahman, A. R., & Rashid, H. M. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 804–822.
- Bolter, L. (2021, 18 april). Pandemifacit – 26.000 färre jobbskapare:” Massiv utslagning”. *Dagens Industri*. <https://www.di.se/nyheter/pandemifacit-26-000-farre-jobbskapare-massiv-utslagning/>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101.
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3:e uppl.). Stockholm: Liber
- Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653–676.
- Carrington, T. (2014). *Revision* (2:a uppl.). Stockholm: Liber.
- Catasús, B., Hellman, N. & Humphrey, C. (2013). *Revisionens roll i bolagsstyrningen*. Stockholm: SNS Förlag.

Chelli, M., Durocher, S., & Richard, J. (2014). France's new economic regulations: insights from institutional legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(2), 283–316.

<https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2013-1415>

Collis, J., & Hussey, R. (2014). *Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students*. London: Palgrave.

Cope, D.G. (2014). Methods and Meanings: Credibility and Trustworthiness of Qualitative Research. *Oncology Nursing Forum*, 47(1), 89–92.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.

[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

Deis, D. R. & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.

Dotevall, R. (2013). *Revisorer bör ta Prosolviadomen på allvar*. Hämtad 2021-04-20 från:

<https://www.tidningenbalans.se/debatt/revisorer-bor-ta-prosolviadomen-pa-allvar/?fbclid=IwAR25RRRDpPxNafgyEDKwdZ-jTBJmRYgQGOpcxvHByST-NKZu46vn5lWezik>

Eklund, K. (2020). *Revisorn ger sin bild av hur revisionen påverkas i sviterna av corona*.

Hämtad 2021-02-02 från:

<https://www.bdo.se/sv-se/artiklar-insikter/revisorn-ger-sin-bild-av-hur-revisionen-paverkas-i-sviterna-av-corona>

Engerstedt, U., & Strömqvist, A. (2003). *Revisorns opartiskhet och självständighet*. Balans nr10. Hämtad 2021-04-20 från:

[https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2003/nr-10/balans\\_2003\\_n10\\_a0018/?q=Revisorns%20opartiskhet%20och%20sj%C3%A4lvst%C3%A4ndighet](https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2003/nr-10/balans_2003_n10_a0018/?q=Revisorns%20opartiskhet%20och%20sj%C3%A4lvst%C3%A4ndighet)

European Commission. (1996). *Roll, ställning och ansvar. För revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen*. Hämtad 2021-03-14 från:

[https://europa.eu/documents/comm/green\\_papers/pdf/com96\\_338\\_sv.pdf](https://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_sv.pdf)

Fant, J.E. (1994). *Revisorns roll - En komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Helsingfors: Svenska Handelshögskolan i Helsingfors.

FAR Akademi. (2020). *RevR 100 Revision av finansiella företag*. Stockholm: FAR Akademi.  
Hämtad 2021-03-15 från:

[https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/far/revr/revr0100/?q=100%20Revision%20av%20finansiella%20f%C3%B6retag&t\\_dtq=true](https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/far/revr/revr0100/?q=100%20Revision%20av%20finansiella%20f%C3%B6retag&t_dtq=true)

FAR. (2006). *Revision - en praktisk beskrivning* (2:a uppl.). Stockholm: FAR Förlag.

FAR. (2020). *IESBAs Etik kod*. Hämtad 2021-03-29 från:

<https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/iesba/iesbasetikkod/?q=IESBAs%20etik kod>

Faronline. (u.å.). *ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*. Hämtad 2021-02-10 från:

<https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/isa/isa/isa200/?q=isa%20200>

Geiger, M. A., Lennox, C. S. & North, D. S. (2008). The hiring of accounting and finance officers from audit firms: how did the market react? *Review of Accounting Studies*, 13(1), 55–86.

<https://doi.org/10.1007/s11142-007-9047-y>

George, N. (2004). Auditor Rotation and the Quality of Audits. *CPA Journal*, 74(12), 22–26.

Gometz, U. & Wennberg, I. (1993). *Hur påverkas revisorsyrket av de dåliga tiderna?* Avesta: Grafesta AB. Hämtad 2021-04-07 från:

[https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/1993/nr-1/balans\\_1993\\_n01\\_a0008/?q=hur%20p%C3%A5verkas%20revisorsyrket%20av%20de%20d%C3%A5liga%20tiderna%3F](https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/1993/nr-1/balans_1993_n01_a0008/?q=hur%20p%C3%A5verkas%20revisorsyrket%20av%20de%20d%C3%A5liga%20tiderna%3F)

Herrbach, O. (2005). The art of compromise? The individual and organisational legitimacy of “irregular auditing”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(3), 390–409.

<https://doi.org/10.1108/09513570510600756>

IFAC. (2007). *ISA 250, The Auditor’s Responsibilities Relating to Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*. International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board. New York: IFAC.

Ivashina, V., & Scharfstein, D. (2010). Bank lending during the financial crisis of 2008. *Journal of Financial Economics*, 97(3), 319–338.

<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2009.12.001>

Johansson, C., Johansson, R., Marton, J., & Pautsch, G. (2006). *Extern redovisning* (2:a uppl.). Malmö: Bonnier Utbildning AB.

Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2006). Do investors care about the auditor's economic dependence on the client? *Contemporary Accounting Research*, 23(4), 977–1016.  
<https://doi.org/10.1506/D171-8534-4458-K037>

Kinney, W. R., Palmrose, Z.-V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. Government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561–588.

King, D. L., & Case, C. J. (2014). Sarbanes-Oxley Act and The Public Company Accounting Oversight Board's First Eleven Years. *Journal of Business and Accounting*, 7(1), 11–22.

Kry. (2020). *Bakgrund och fakta om coronavirus*. Hämtad 2021-02-01 från:  
<https://www.kry.se/din-halsa/bakgrund-fakta/>

Lambe, A. (2010). Lessons from the Crisis Profession engages in the debate on the future of audit. *Accountancy Ireland*, 42(4), 7–8.

Lincoln, Y.S., & Guba, E.G. (1985). *Naturalistic Inquiry*. California: Sage Publications.  
Mjölnevik, A.-C. (2010). *Revisionsutskott: en studie om förtroende, rättvisa och ansvar*. [Doktorsavhandling, Göteborgs universitet].

Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L., & Bazerman, M.H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of management review*, 31(1), 10–29.

Murphy, M.L. (2020). *Assessing audit risks during the pandemic*. Journal of Accountancy. Hämtad 2021-04-11 från:  
<https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/assess-audit-risks-during-coronavirus-pandemic.html>

Nilsson, F., & Olve, N.G. (2013). *Controllerhandboken* (10 uppl.). Stockholm: Liber.

Pott, C., Mock, T. & Watrin, C. (2009). Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence in fact vs. appearance. *Journal für Betriebswirtschaft*, 58, 209–239.  
<https://doi-org.libraryproxy.his.se/10.1007/s11301-009-0043-0>

Proposition 2015/16:162. *Revisorer och revision*. Stockholm: Regeringens proposition. Hämtad 2021-04-11 från:  
<https://www.riksdagen.se/sv/dokumentlagar/?doktyp=prop&q=revisorer+och+revision&p=1&st=2>

Revisorsinspektionen. (2020). *Information med anledning av coronaviruset, covid-19*. Hämtad 2021-02-01 från:  
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/information-med-anledning-av-coronaviruset-covid-19/>

Revisorsinspektionen. (2020). *Revisorns ansvar*. Hämtad 2021-02-01 från:  
<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/>

Revisorslag 2001:883. Sveriges Riksdag. Hämtad 2021-02-26 från:  
[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883\\_sfs-2001-883](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883)

Reynolds, K., Deis Jr, D., & Francis, J. (2004). Professional Service Fees and Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 29–52.

Scholz, S. (2014). *Financial Restatement - Trends in the United States: 2003–2012*. Washington, D.C: Center for Audit Quality.

Schuman, M.C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approach. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.  
<https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>

Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations & Society*, 34(6), 868–873.

Sunesson, B. (2003, 12 maj). Förtroendekris för revisionsfirmorna. *Svenska Dagbladet*.  
<http://www.svd.se/fortroendekris-for-revisionsfirmorna>

Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European accounting review*, 22(2), 337–366.  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2012.706398>

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: a literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101–121.  
<https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>

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

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A., & Tschudi, F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *European Accounting Review*, 15(1), 89–114.

# Bilaga 1

## Individuell reflektion

Att skriva uppsatsen själv var något jag bestämt mig för tidigt trots att det var något många avrådde ifrån. Då jag är bosatt i Göteborg sedan två år tillbaka har jag vant mig vid att ta stort eget ansvar och att få skapa och genomföra något själv är något som verkligen vuxit på mig. I dessa tider hade det också varit svårt att samarbeta med någon då det hade fått ske via distans. Nu har jag verkligen fått chansen att helt få bestämma över min egen tid och sätta egna deadlines och allt har fått vara på mitt initiativ. Detta har medfört att examensarbetet kanske har varit den mest roliga inlämning att få arbeta med av alla kurser på programmet.

Det var dock en stor utmaning att få till vissa delar av uppsatsen men tack vare de föreläsningar som skedde inledningsvis och med hjälp av handledare och examinator, kunde skrivandet komma igång när det så många gånger kändes motigt. Att genomföra en kvalitativ studie var något som jag bestämde mig för tidigt. Då jag hade hyfsat bra koll på vad jag vill skriva om, skulle en kvantitativ studie inte ge samma resultat. Att få tag på revisorer att intervjua var en enorm utmaning och jag fick använda alla kontaktnätverk jag hade. En stor majoritet av alla kontaktade revisorer ville inte bemöda sig att svara på förfrågan om en intervju. Jag har dock förståelse för att många revisorer är väldigt upptagna såhär på våren och kanske speciellt i dessa pandemi-tider. Därmed är jag oerhört tacksam till de revisorer som så gladeligen ville hjälpa mig genom att ställa upp. Ett stort tack igen till er hjältar!

Uppsatsen har kanske varit det jag fruktat mest sedan min start på högskolan. Det visade sig dock efter en något knölig start att arbetet gav en stor frihet och att få skapa något med så stort omfång alldeles själv är faktiskt ganska häftigt. Uppsatsen visade sig frambringa sidor av mig själv jag nästan inte visste fanns. Jag är oerhört stolt över mig själv av att ha vågat ta på mig denna uppgift, inte bara uppsatsen i sig utan faktiskt hela högskoleperioden, och att jag också lyckats genomföra det. Det är en resa utan dess like som jag kommer att ta med mig genom hela livet.

Tack!

## Bilaga 2

### Intervjufrågor revisorer

#### Allmänt

- Denna intervju kommer att handla om hur coronapandemin påverkat revisorns arbete och oberoende. Går det bra att jag spelar in intervjun i transkriberingssyfte? Det går också bra att vara helt anonym i denna intervju.
- Berätta gärna lite om dig själv och din bakgrund.
- Vad har du för tjänst? Vilka typ av bolag granskar du? Hur länge har du varit revisor?
- Hur länge har du arbetet på bolaget? Hur stort är bolaget?

#### Coronapandemins påverkan på revision

- Nu under coronapandemin, har ni jobbat hemifrån eller på plats?
- Hur har du upplevt årets revision? Har det blivit svårare/lättare? *Har ni kunnat göra fysiska besök eller har allt varit på distans?*

#### Revisorers oberoende

- Hur skulle du definiera ”en oberoende revisor”?
- Hur tror du andra uppfattar revisorns oberoende?
- Har din oberoendeställning blivit förändrat eller påverkat på något sätt under pandemin? *Har ni under pandemin arbetat på något speciellt sätt för att upprätta hålla oberoendet?*

#### Tidsaspekt (vänskapshot)

- Upplever du att revisorers objektivitet påverkats under coronapandemin? *Det kanske inte är lika hög tillgänglighet på dokument osv vilket kanske skulle kunna göra det svårare att bedöma underlaget?*



- Upplever du att relationen till klienterna har påverkats under pandemin? *I så fall, upplever du att risken för vänskapshot påverkas? Tänker på att de kanske söker mer hjälp och rådgivning vilket kanske kan leda till en närmre relation.*

### **Fortsatt drift**

- Har du uppfattat att företag har en mer ekonomisk stress nu och därmed satt större press på er revisorer? Jag tänker på om företagen försöker på något sätt att påverka er bedömning om företagets fortsatta drift? *Kanske vill företagen ge en förskönad bild?*

### **Legitimitet**

- Vad är din upplevelse nu under pandemin, är det lättare eller svårare att bedöma företags finansiella rapporter vid revision ur ett legitimitetssyfte? *En revisors kontroll och godkännande av finansiella rapporter ger ofta företag en högre tillförlitlighet och får dom att anses vara legitima. Finns det risk för fusk?*
- Har det uppstått några nya krav på revisionen från myndigheter tex nu under pandemin?
- Upplever du att företag eller aktieägare har ändrat sina krav på revisionen nu under pandemin?