



Kandidatuppsats, 15 högskolepoäng, för
Kandidatexamen I företagsekonomi:
Redovisning och revision
Våren 2021

Covid-19s påverkan på revisionsprocessen

Hur har revisorer beaktat Covid-19 i samband
med revisionen?

Edvina Harbas och Oliver Markentorp

Författare

Edvina Harbas och Oliver Markentorp

Titel

Covid-19s påverkan på revisionsprocessen- Hur har revisorer beaktat Covid-19 i samband med revisionen?

Handledare

Helene Tjárnemo

Bedömande lärare

Caroline Pontoppidan

Examinator

Caroline Pontoppidan

Sammanfattning

I slutet av år 2019 bröt viruset covid-19 ut som under senare tid ledde till en global pandemi som har påverkat både folkhälsan och ekonomin. Revisorernas arbete står inför en förändringsfas på grund av pandemin, där specifika delar i revisionen påverkats. Syftet med denna studie är att undersöka hur revisorns åtgärder och bedömningar har påverkats till följd av Covid-19 under revisionsprocessens gång för att revisorn ska känna sig komfortabel med sitt genomförda arbete.

Genom att studera komfort teorin och revisionsprocessen tre huvuddelar vilka är planeringsfasen, granskningsfasen och rapporteringsfasen möjliggörs en koppling till studiens insamlade empiri som resulterar i en analys av studiens resultat som vidare resulterar i välgrundade slutsatser och förslag på vidare forskning.

Trots de rådande omständigheterna med covid-19 valdes ett genomförande av en kvalitativ studie. Detta gjordes med anledning av att få en mer djupgående förståelse kring vårt ämne. Empirin samlades in genom semistrukturerade intervjuer som utfördes via digitala möten med revisorer från två olika revisionsbyråer från Big-4. Studiens slutsats är att pandemin både haft positiv och negativ påverkan på revisionsprocessen och att revisorerna behöver vidta och genomföra fler åtgärder än tidigare för att uppnå komfort.

Ämnesord

Revisionsprocessen, revisor, komfort, Covid-19, risk, väsentlighet, fortsatt drift, revisionsbevis

Author

Edvina Harbas and Oliver Markentorp

Title

Covid-19's impact on the audit process- How have auditors considered Covid-19 in connection with the audit?

Supervisor

Heléne Tjärnemo

Assessor

Caroline Pontoppidan

Examiner

Caroline Pontoppidan

Abstract:

Towards the end of 2019 the COVID-19 virus started spreading all over the world, which led to the global pandemic that has had an affect on both the public health and the economy. Because of the pandemic, specific parts of auditing have been affected, which has led to a change in the workload for auditors. The purpose of this study is to examine and analyse how the auditor's measures and assessments have been affected as a result of the COVID-19 outbreak, and how auditors can feel comfortable while they perform their audit process. By examining and exploring the comfort theory and the three main parts of the audit process; the planning phase, the review phase, and the reporting phase, a connection to the study's collected empirical data is enabled and an analysis of the results will result in legitimate conclusions and suggestions for further research. Despite the current circumstances with COVID-19, a qualitative study was chosen. This was chosen in order to get a more in-depth understanding of the subject. The empirics were collected through semi-structured interviews conducted through digital meetings with auditors from two different Big-4 auditing firms. The study concludes that the global pandemic has had both a positive and a negative impact on the audit process, and that auditors need to take and implement further measures than before COVID-19 to achieve comfort.

Keywords:

Audit process, Auditor, Comfort, COVID-19, Risk, Materiality, Going concern, Audit evidence.

Förord

Inledningsvis vill vi tacka alla involverade parter som tog sig tid att ställa upp i vår studie. Vår studie genomfördes under revisorernas högsäsong samt under en pandemi, vilket innebar att det inte var så många som hade tid eller möjlighet att delta och ställa upp på en intervju. Därför är vi ytterst tacksamma för de revisorer som tog sig tiden och ställde upp på en intervju för att hjälpa oss komma vidare i vårt arbete.

Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare Helene Tjärnemo, som trodde på oss ända in i det sista och som under hela processen varit väldigt hjälpsam och tillmötesgående. Utan Helenes feedback och våra kontinuerliga avstämningsmöte med henne hade vi med högsta sannolikhet inte uppnått de resultat vi slutligen lyckades åstadkomma.

Sist men inte minst vill vi tacka varandra för allt jobb och engagemang vi båda lagt ner på detta arbetet under dessa intensiva månader. Vi vill även tacka alla klasskamrater för betydande feedback vid seminarierna. Efter flera timmars slit har vi lyckats skapa ett arbete som vi båda är stolta över.

Malmö, 1 juli 2021

Edvina Harbas

Oliver Markentorp

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	3
1.3 Forskningsfråga	5
1.4 Syfte	5
2. Institutionalialia	6
2.1 Revisorslagen (SFS 2001:883)	6
2.2 International Standards on Auditing (ISA)	6
2.2.1 ISA 1	6
2.2.2 ISA 315	7
2.2.3 ISA 320	7
2.2.4 ISA 570	7
2.3 Aktiebolagslagen	7
2.4 Årsredovisningslagen	8
2.5 Politiska åtgärder och stödpaket	8
3. Teoretisk referensram	9
3.1 Komfortteorin	9
3.2 Revisionprocessen	11
3.2.1 Planeringsfasen	12
3.2.1.1 Revisionsrisk	13
3.2.1.2 Väsentlighet	15
3.2.1.3 Samband mellan risk och väsentlighet	15
3.3 Granskning	16
3.4 Rapportering	18
3.4.1 Fortsatt drift	18
4. Metod	21
4.2 Datainsamling	22
4.2.1 Intervjuer	22
4.2.2 Framställning av intervjuguide	23
4.2.3 Val av respondenter	24
4.4 Trovärdighet	25
5. Empiri	26
5.1 Respondent Anna	26
5.1.1 Planeringsfasen	26
5.1.2 Granskningsfasen	28

5.1.3	Rapporteringsfasen	30
5.1.4	Fortsatt drift	30
5.2	Respondent Tina	31
5.2.1	Planeringsfasen	31
5.2.2	Granskningsfasen	32
5.2.3	Rapporteringsfasen	33
5.2.4	Fortsatt drift	33
5.3	Respondent Eva	34
5.3.1	Planeringsfasen	34
5.3.2	Granskningsfasen	35
5.3.3	Rapporteringsfasen	36
5.3.4	Fortsatt drift	37
5.4	Respondent Per	38
5.4.1	Planeringsfasen	38
5.4.2	Granskningsfasen	39
5.4.3	Rapporteringsfasen	40
5.4.4	Fortsatt drift	40
5.5	Respondent Åsta	41
5.5.2	Granskningsfasen	42
5.5.3	Rapporteringsfasen	43
5.5.4	Fortsatt drift	43
5.6	Sammanställning av empiri	44
6.	Analys och diskussion	45
6.1	Planeringsfasen	45
6.1.1	Covid-19s påverkan på förplaneringen	45
6.1.2.	Covid-19s påverkan på riskbedömningarna	46
6.1.3	Covid-19s påverkan på väsentlighetsbedömningarna	50
6.2	Covid-19s påverkan på granskningsfasen	52
6.3	Covid-19s påverkan på rapporteringsfasen	55
6.3.1	Covid-19 påverkan av bedömning av fortsatt drift	57
7.	Slutsats, studiens bidrag och förslag på framtida forskning	61
7.1	Slutsats	61
7.2	Studiens litteratur och samhällseliga bidrag	64
7.3	Studiens bidrag till revisorer och företag	64
7.4	Förslag på framtida forskning	67

Bilaga 1	68
Referenslista	68

68

68

1. Inledning

Det inledande kapitlet av denna uppsats kommer att behandla bakgrunden till revisorns förändrade arbete under den rådande pandemin. Vidare kommer revisorernas arbetsprocess och arbetssätt att problematiseras. Därefter kommer forskningsfråga, syfte, avgränsning, begreppsförklaring och disposition att presenteras.

1.1 Bakgrund

Viruset som bröt ut i slutet av 2019 skulle få allvarliga konsekvenser för världsekonomin och den ekonomiska utvecklingen runt om i världen. År 2020 har världen påverkats av Covid-19 viruset och både folkhälsan och ekonomin är utsatta för stora hot som kräver insatser. Den 11 mars 2020 gick World Health Organisation [WHO] ut med att det nya coronaviruset (Covid-19), bedöms vara en pandemi (Folkhälsomyndigheten 2020). Pandemin har påverkat världen på många olika sätt. Det är många organisationer och företag har varit oroliga för sin överlevnad eftersom intäkterna har fallit och efterfrågan på varor och tjänster minskar dessutom (Grant Thornton, 2020). En nedskärning i utbudet och efterfrågan har lett till en samhällseffekt som i sin tur leder till att den ekonomiska aktiviteten minskar (Gopinath, 2020). Att det inte går bra för företag inom vissa branscher har lett till att många anställda förlorar sina jobb och går arbetslösa då det gäller ett virus med en snabb förändringsprocess så har många företag tvingats agera relativt snabbt.

Regeringen har i samband med Covid-19 vidtagit ekonomiska åtgärder i form av stödpaket för att försöka minska konsekvenserna av pandemins påverkan (Regeringskansliet 2020a). Det som företag huvudsakligen kommer att tillämpa är korttidspermittering samt omställningsstöd. Ytterligare en åtgärd som tillförts är sänkta sociala avgifter för arbetsgivare (Regeringskansliet 2020b). Resultatet av de vidtagna åtgärderna har i syfte att stärka likviditeten hos företag samt minska kostnaderna (Regeringskansliet 2020a)

Enligt Revisorslagen (SFS 2001:883) ska en revisor iakttä god revisorssed och utföra en granskning av bolagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Carrington (2016) förklarar att revisorn har en viktig samhällsroll som

över tid har blivit mer betydelsefull. Revisionen har gått från att vara enbart finansiell, till att idag även beröra kvalitet, effektivisering och interna processer. Revision är även ett slags löfte som syftar till att lösa problem med osäkerhet kring information som till exempel ifall kunder vill ta reda på information om ett företag men är osäkra på om det är tillförlitlig information, så kan de alltid vända sig till revisorn och säkerställa detta. Covid-19 pandemin har bidragit till en större osäkerhet vid revisionen som revisorn ska förhålla sig till. Att den information ett företag levererar kan ligga till grund för de bedömningar om framtiden som en investerare måste göra tas som en självklarhet, enligt Carrington (2016). Genom att eliminera osäkerhet skapas istället trygghet, vilket är extra viktigt vid kris enligt Carrington (2016). På så sätt kan omvärlden lita på företagets rapporter och försäkra sig om att lagar och regler har följts. Revisorer spelar därför en viktig roll i det moderna marknadsekonomiska systemet som bidrar till att bolagens finansiella rapportering ger en rättvisande bild av företagen och är fri från väsentliga fel (Carrington, 2016).

Revisorernas arbete står inför en förändringsfas på grund av den rådande pandemin. Enligt artikeln "Revisionskvalitet" i tidningen *Balans* har pandemin lett till att revisorn måste utföra sitt arbete med mer noggrannhet och utförlighet samt utöka sin granskning för att känna sig tillfredsställd och komfortabel med sin granskning och uttalande. Begreppen komfort och komfortabel kommer från engelskans begrepp *comfort* och betyder lättnad, ro, välstånd, bekvämlighet. Enligt Pentland, 1993 kan revision som komfort används både ur revisorns och intressenternas perspektiv. Ur revisorns perspektiv handlar det om att revisorn ska känna sig bekväm och klar i sitt arbete under revisionsprocessen. Ur intressenternas perspektiv handlar komfort om att intressenterna inte ska behöva ifrågasätta kvaliteten i rapporterna samt att revisorn fungerar som ett slags stöd för företagen i redovisningen (Carrington et.al, 2007; Pentland, 1993).

Då revisorn ska agera som en oberoende part vars syfte är att öka tilliten för de finansiella rapporter och information som företagen avlämnar blir revisorns roll ytterst viktig under dessa kristider (Revisorsinspektionen, 2020). Intressenter förväntar sig en viss information som går att lita på. För att denna information ska vara så tillförlitlig som möjligt krävs det att revisionen uppfyller en viss grad av revisionskvalité där man som revisor bland annat följer god revisorssed och de regelverk som styr revisorernas arbete som bland annat *International Standards on Auditing* (ISA) (Tidningen *Balans*, 2014). Revisorn behöver trots pandemin fortsätta att uppfylla internationella standarder under sin revision, vilket kan kräva mer

övervägande av revisorerna om att använda alternativa granskningsåtgärder för att samla in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (Revisorsinspektionen, 2020).

1.2 Problematisering

Tidigare forskning och studier kring Covid-19s inverkan på revisionen undersöker främst digitaliseringens inverkan på revisionsprocessen och revisorns roll. Men hur denna pandemi påverkat revisorns granskningsåtgärder och bedömningar avseende företags finansiella rapporter är idag en bristvara inom forskningen enligt Albitar, Gerged, Kikhia och Hussainey (2020).

Albitar et. al 2020 nämner i sin artikel "The effect of Covid-19 on auditing quality" att Covid-19 varit den största utmaningen för revisorer sedan den globala finanskrisen 2007-2008. Författarna menar att Covid-19 påverkat revisorns bedömning av fortsatt drift, revisionsinsatser och revisionsåtgärder men även haft en viss inverkan på revisionskvalitén. Det saknas dock empiriska studier för dessa påståenden i artikeln. Som en fortsättning på Albitar et al (2020) studie har vi valt att undersöka detta empiriskt.

Artikelförfattaren i tidningen *Balans* hävdar dock att man under tider som dessa måste som revisor bland annat vid riskbedömningen utgå ifrån miljön dess revisionskunder befinner sig i. En åtgärd där revisorn, enligt artikelförfattaren, måste vara extra noggrann eftersom mycket kan ha hänt sedan årsredovisningen togs fram, är vid dokumentation av ställningstagandet till hur kundens verksamhet påverkas av virus utbrottet och dess olika restriktioner. När det gäller bedömningen av fortsatt drift är det viktigt att det finns tillräckligt med revisionsbevis och att dokumentation av företagsledningens bedömning finns (Tidningen *Balans*, 2020).

Dessa påståenden styrker även tidigare studier som har undersökt hur revisorerna hanterat osäkerheter till följd av yttre faktorer som exempelvis finanskrisen. Henry Keizer som var fd vice ordförande på KPMG samt revisionschef på KPMG internationellt intervjuades under finanskrisens tidiga år i *Journal of Accounting* (2019) om svårigheter för revisorer att hantera den snabba förändringen i ekonomin under krisen. Keizer beskriver att den svåraste aspekten var förändringen på marknaden och att bedömningar av värderingen på tillgångar blev mer komplicerad (*Journal of Accounting*, 2019) . Vidare anser Keizer att förändringen av risker i bolagen som granskades förändrades och att mer specialistkunskap var efterfrågat. Då även

Covid-19 inneburit en snabb förändring i ekonomin anser vi, baserat på Keizers uttalande, att även Covid-19 är en yttre faktor som bör ha påverkat revisionsprocessen.

Covid-19 har ännu inte betraktats som en finansiell kris. Albitar et. al (2020) menar dock att det finns en stor risk att pandemin utvecklas till något större än en hälsokris. Vad vi vet idag är att en stark oro har tagit över hos många företag som är oroliga för sin överlevnad i takt med att intäkterna har fallit och kassaflöden har minskat (PWC, 2020). Allt från stora bolagsjättar till småföretagare, anställda och enskilda hushåll skulle komma att påverkas av detta virus. Ett flertal branscher har drabbats hårt sedan pandemins utbrott, människor har förlorat sina jobb och företag har tvingats lägga ner sin verksamhet (PWC, 2020). Dessa konsekvenser uppstod även i samband med finanskrisen 2007-2008. I samband med krisen gjorde Elder et al. (2009) en studie som omfattade 51 138 observationer. Författarna studerade vilken påverkan finanskrisen hade haft på revisorernas riskbedömningar. Studien visade på att finanskrisen hade påverkat den inneboende risken och kontrollrisken vilket i sin tur kom att påverka hela revisionsrisken. I studien framgick det även att revisorerna la stor vikt vid att minska upptäcktsrisken i revisionsprocessen genom att lägga ner mer tid på revisionen. Liknande slutsatser drogs i en studie gjord av Xu et al. (2011) där det framgår att finanskrisen innebar en ökad affärsrisk för revisorer som i sin tur bidrog till fler anmärkningar avseende fortsatt drift och ökad mängd av granskningsåtgärder under revisionsprocessen.

Regeringen försöker bidra med åtgärder som till exempel stödpaket (Regeringskansliet, 2020a). Men utan intäkter kommer företagen att få det svårt att överleva på lång sikt (Marton, et al 2018). Detta kan i sin tur medföra diskussioner kring osäkerheter för *fortsatt drift* för företagen. Revisorn har som ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende företags antagande om fortsatt drift och samtidigt komma fram till om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företags förmåga att fortsätta verksamheten under en överskådlig framtid (FAR, ISA 570).

Revisorer strävar efter att uppnå komfort i sitt arbete. Begreppet komfort speglar sig igenom hela revisionsprocessen. För att uppnå komfort behöver man som revisor noga beakta väsentlighet och riskbedömningar under planeringsfasen som i sin tur påverkar vad och vilka poster som blir signifikanta och väsentliga för revisor att granska. Detta kommer även att avgöra mängden granskningsåtgärder som kommer att krävas för att revisorn ska känna sig

tillräckligt komfortabel med att avlämna en revisionsberättelse där revisorn känner sig bekväma att skriva under. (Carrington, 2016)

Ett intressant ämne att undersöka är hur revisorer har hanterat och tagit ställning till Covid-19 under revisionen, om man som revisor behövt vidta ytterligare åtgärder under revisionsprocessen för att tillslut känna sig komfortabla med sitt genomförda arbete. I vår uppsats kommer vi främst att lägga vikt vid hur revisionsprocessen har påverkats av Covid-19 och vilka ytterligare åtgärder som har krävts för att revisorer ska kunna nå en viss komfort i sitt arbete.

1.3 Forskningsfråga

Hur har Covid-19 påverkat revisionsprocessen och de åtgärder revisorn vidtar för att känna sig komfortabla med sitt arbete?

1.4 Syfte

Vi vill med den här studien bidra till den empiriska forskning som visar hur revisorns åtgärder och bedömningar har påverkats av Covid-19 under revisionsprocessens gång för att revisorn i slutändan ska känna sig komfortabel med sitt genomförda arbete.

2. Institutionalialia

2.1 Revisorslagen (SFS 2001:883)

Innehåller allmänna bestämmelser rörande revision och revisorer. Lagen behandlar bland annat §19 god revisorssed i som nämns i studien och handlar om en uppförandekod för revisorer. Lagen säger att en revisor alltid ska iaktta god revisorssed. Denna uppförandekod baseras på tre grundpelare: Oberoende, tystnadsplikt och kompetens. Med oberoende menas att en revisor ska genomföra sin revision med beaktande av sitt oberoende från alla intressenter och tystnadsplikt innebär att revisorn absolut inte får berätta för obehöriga vad som iakttagits inom revisionen (Lagen, 2001). Slutligen handlar kompetens om att en förutsättning för att kunna genomföra ett revisionsuppdrag är att revisor och dennes medarbetare har tillräcklig kompetens för att genomföra arbetet (Lagen, 2001).

§24 i revisorslagen behandlar regler om dokumentation som revisorer gör. I lagen står det att revisorn ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla information om sådant som är väsentligt för revisorns arbete och revisorns opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand (Lagen, 2001).

2.2 International Standards on Auditing (ISA)

ISA är en internationell standard som är uppbyggd på så sätt att ge vägledning åt revisorer i revisionens alla delar när det gäller de finansiella rapporterna, planeringen av uppdrag, genomförandefasen och ända till slutförandefasen (Carrington 2016)

2.2.1 ISA 1

ISA 1 behandlar utformning av finansiella rapporter för att på så sätt säkerställa jämförbarhet mellan tidigare perioder och andra företags finansiella rapporter. ISA 1 innehåller krav avseende utformning, riktlinjer och struktur för de finansiella rapporterna.

2.2.2 ISA 315

Standarden ISA 315 benämns som följande: *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, och handlar om revisorns ansvar när det gäller att identifiera och bedöma riskerna för varje företag. Revisorn ska även kunna göra en bedömning av att företagets finansiella rapporter är fria från väsentlig. Det som revisorn har i uppdrag att göra är att ta hänsyn till företagets interna kontroller, samtidigt som revisorn måste sätta sig in i företagets verksamhet (FAR, 2020)

2.2.3 ISA 320

Isa 320 är en internationell standard som omfattar revisorns ansvar för att tillämpa väsentlighet vid planering och utförande av revision. Revisorn ska vid upprättandet av den övergripande revisionsstrategin fastställa väsentlighetsnivåer för de finansiella rapporterna. Revisorn fastställer genom sin väsentlighetsbedömning beloppet som kan accepteras utan vidare uppföljning. Väsentlighetsnivåerna som revisorn fastställer ska ligga på en nivå som fångar upp allt väsentligt och de utlämnade inte påverkar intressenters ekonomiska beslut.

2.2.4 ISA 570

ISA 570 är en internationell revisionsstandard som behandlar revisorns ansvar vid revision av finansiella rapporter med avseende på antagandet om fortsatt drift och effekterna på revisorns rapporter (FAR, 2006). I ISA:s struktur ligger ISA 570 under den tredje gruppen, 500-599 Revisionsbevis och är den mest omfattande gruppen. Det beror på att den här gruppen innehåller standarder som beskriver vad ett revisionsbevis är och, framför allt, hur revisionsbevis ska säkras (Carrington, 2016).

2.3 Aktiebolagslagen

Aktiebolagslagen omfattar bestämmelser som gäller för aktiebolag vars syfte är att främst skydda bolaget, aktieägarna och andra intressenter. Aktiebolagslagen (ABL) 10 kap §32 beskriver revisorns uppgifter där § 32 omfattar bestämmelser om revisionsberättelsen (Sveriges Riksdag, 2004).

2.4 Årsredovisningslagen

Årsredovisningslagen handlar om andra grundläggande redovisningsprinciper, där 2 kap 4§ består av 7 punkter som behandlar händelser som skall beaktas vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna (Årsredovisningslagen, 1995).

2.5 Politiska åtgärder och stödpaket

Redan i början när viruset tog fart förberedde regeringen stödpaket för att kunna hindra de ekonomiska effekter som viruset skulle ha på samhället (Regeringskansliet, 2020a). Syftet med stödpaket är att det ska hjälpa företag från att drabbas ekonomiskt och gå i konkurs. Regeringens stödpaket som trädde i kraft den 6 april 2020, var att en tidsbegränsad nedsättning av socialavgifterna skulle ske. Detta innebar bland annat en sänkning av arbetsgivaravgifterna till en viss tidsperiod, och även en nedsättning av egenavgifter för enskilda näringsidkare (Regeringskansliet, 2020a). En månad senare presenterade regeringen ytterligare en åtgärd för att göra det möjligt för företag att komma över krisen då många företag fått kraftigt minskad omsättning. Det var ett så kallat omställningsstöd på flera miljoner kronor, men för att ett företag ska ta del av stödet måste de ha en omsättning på minst 250 000kr under det senaste räkenskapsåret (Regeringskansliet, 2020b). Stödet har förlängts i 16 månader och sträcker sig för tillfället ända fram till juni 2021 (Regeringskansliet, 2021).

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel kommer vi att presentera den teoretiska referensramen som även kommer att vara utgångspunkten för vår analys. Kapitlet inleds med teorier om komfortteorin som är huvudbegreppet för denna studie, och även en grundlig förklaring för att förstå nästkommande del av den teoretiska referensramen som kommer att behandla revisionsprocessen.

3.1 Komfortteorin

Det finns teorier om revision som benämns som två traditioner, den nationalekonomiska och den sociologiska. Den nationalekonomiska innehåller tre teorier *revision som försäkrans, förbättring och försäkring*. Den sociologiska innehåller två perspektiv på revision som är *komfort och legitimering*. I detta arbete kommer fokus att ligga på den sociologiska traditionen med inriktning i komfortteorin.

Revision som komfort är som nämnts tidigare en av teorierna inom den sociologiska traditionen som ursprungligen kommer från Pentland (1993). Komfort och komfortabel kommer från engelskans *comfort* och betyder välstånd, tröst, ro, lättnad och bekvämlighet. I denna studie kommer begreppet komfort ha sin utgångspunkt i att revisorn känner sig bekväm sitt arbete som revisor under revisionsprocessen (Carrington, 2016). Pentland (1993) beskriver att alla revisorer oavsett nivå, pratar om komfort eftersom intressenterna känner sig trygga med revision. För intressenterna ses revisorn som en säkerhet för att de ska våga investera i ett bolag. Revisorns roll här är att tillgodose investeraren med all nödvändig information som bland annat att revisionen finns och på så sätt litar dem på revisorn att det finns kvalitet och pålitlighet i redovisningen (Pentland, 1993). Carrington (2016) nämner att en investerares (användare) upplevda grad av komfort påverkas beroende på vilka aktörer som varit med under revisionsprocessen. Enligt Pentland (1993) utifrån ett objektiva perspektiv kan reviderade siffror vara riskabelt och osäkert för en revisor, och utifrån ett subjektivt perspektiv kan revisorerna känna sig obekväma. Å andra sidan kan revisorerna uppnå en känsla av komfort när de går igenom revisionsritualer som reviderar siffror (Pentland, 1993). Det som även skapar komfort för både revisorn och resterande medlemmar i teamet är det ständiga "signerandet" inom revisionen. Revisorerna undertecknar arbeten genom hela revisionsprocessen vilket innebär att det är "godkänt" och det finns en checklista och olika steg som signeras av övriga

anställda. En genomgående signering är nödvändig under hela processen för att komfort skall uppnås (Pentland, 1993).

Utifrån komfort teorin har Carrington och Catasús (2007) utvecklat tre dimensioner av komfort, vilka benämns som komfort som lättnad, komfort som tillstånd och komfort som förnyelse. Den första dimensionen *komfort som lättnad* förklarar vilka handlingar som får en revisor att gå från *discomfort* (motsatsord till komfort) till att känna sig komfortabel med i sitt arbete. Carrington och Catasús (2007) förklarar att handlingar för att uppnå komfort inte handlar om att revisor gör det själv, utan det handlar om en gemensam produkt som skapas av hela teamet och även med klienten. Revisorn är beroende av klienten som en informationskälla för att övergången från *discomfort* till komfort ska bli möjlig (Carrington & Catasús, 2007). Artikelförfattarna namnger att användning av riktlinjer och standarder är viktiga för att *discomfort* ska försvinna, utöver detta beskrivs även ytterligare omständigheter så som personlighet, erfarenhet och integritet som viktiga.

Den andra dimensionen *komfort som tillstånd* handlar om ett tillstånd som uppstår när revisorerna granskat det väsentliga och känner sig komfortabel. Det är inte möjligt för revisorn att granska all information som denne får från företagen och därav handlar det inte om en hundra procentig revision utan endast de väsentliga delarna revisorn granskat. Enligt Carrington och Catasús kommer revisorn alltid att känna en liten grad av *discomfort*, men så länge revisorn känner sig färdig och komfortabel i sin helhet är granskningen klar. Det finns ingen gemensam nivå för när revisorer känner komfort eftersom det enligt artikelförfattarnas studie beskrivs att vad som är komfortabelt för en revisor behöver inte vara det för en annan, med andra ord är det en känsla som är olika mellan alla individer (Carrington & Catasús, 2007). Den tredje dimensionen som är *komfort som förnyelse* handlar om att fenomenet av att det som är väsentligt för en kund ena året, behöver inte vara det nästa år, alltså kan nivån av komfort variera från år till år (Carrington & Catasús, 2007). Denna förändring beror på förändringar hos klienten, förändringar i riktlinjer och standarder samt utvecklingen av revisorns erfarenhet av klienten (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993).

En pandemi som covid-19 kan leda till att anställda, i detta fall revisorer, inte uppnår den komfort som de brukade göra under sitt arbete innan pandemin. Det finns en del olika faktorer till varför en revisor inte alltid kan uppnå den komfort som de gjort tidigare, det kan vara allt från att inte träffa sina klienter fysiskt, till att klientens ekonomi påverkats och gjort det svårare

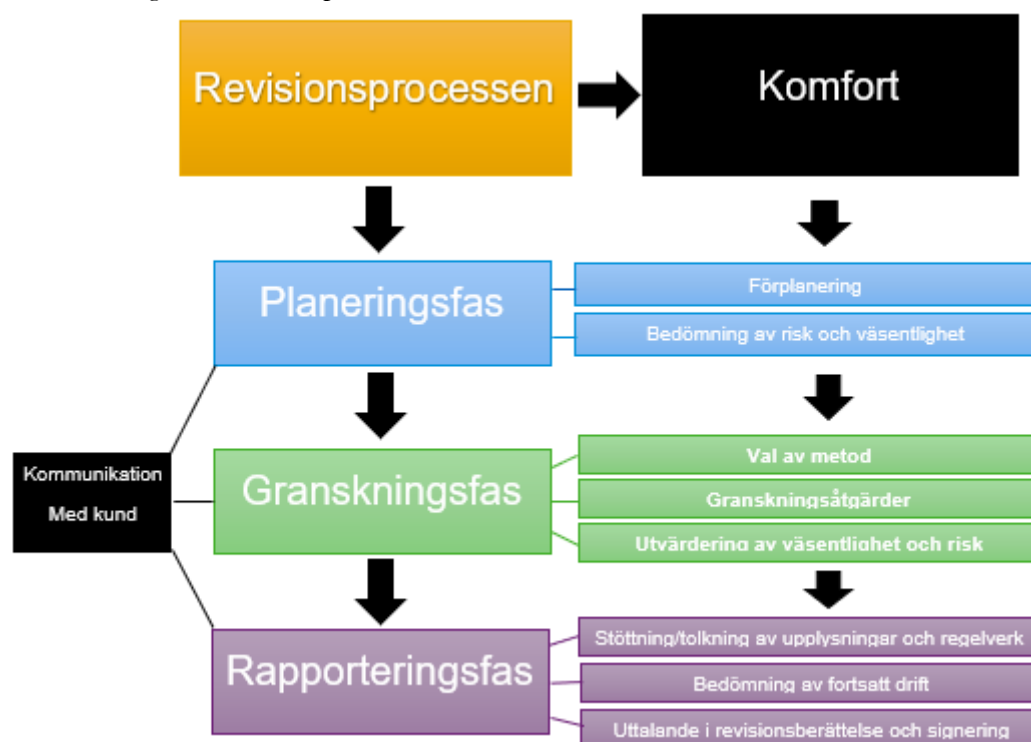
för revisorn att granska. Denna studie om komfort är relevant i vår undersökning för att vi ska kunna ta reda på om revisorer uppnår likadan nivå av komfort som de gjorde innan pandemin.

3.2 Revisionprocessen

Syftet med en revision är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare. Detta uppnås genom att revisorn gör ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna i all väsentligt avseende har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering (Carrington, 2016). För att en revision ska utföras går revisorn genom en revisionsprocess, som delas upp i olika steg och som det går att utläsa i figuren nedan. Stegen i revisionsprocessen kommer att behandlas i kommande kapitel. Stegen en revisionsprocess innehåller är planering, granskning och rapportering.

Figur 1

Beskrivning av revisionsprocessen



Kommentar: Bearbetning av Carrington (2016) Revisionsprocessen och sambandet med komfort. Figuren illustrerar samtliga delar av revisionsprocessen och hur teorin om komfort speglar sig igenom samtliga delar av processen.

3.2.1 Planeringsfasen

Att planera är en grundläggande fas i revisionen och enligt Ridley (2006) är det den mest väsentliga fasen för revisorer. För att revisorn ska kunna utföra en noggrann och effektiv revision krävs det en god förståelse och tillräckligt med information om verksamheten. För att kunna prioritera vad som är viktigast och mest väsentligt att granska inom bolaget, måste revisorn därför skapa sig en uppfattning om företagets verksamhet och vilka delar i bokslutet som består av störst risk och fel (Ridley, 2006). För att revisorn ska få en bild av det som ska göras och för att försäkra sig att processen blir färdig inom den tidsram som revisorn har, görs en tidsplan. Efter att tidsplanen färdigställts kan revisorn börja med undersökningen i förplaneringen, när denna är klar går revisorn över till nästa steg. Planeringsprocessen kan delas upp i tre steg, vilka är *förplanering*, *bestämmande av risk och väsentlighet*, *planering av revisionen* (Carrington, 2016).

Figur 2

Planeringsfasen



Kommentar: Bearbetning av Carrington (2016) illustration av planeringsfasen

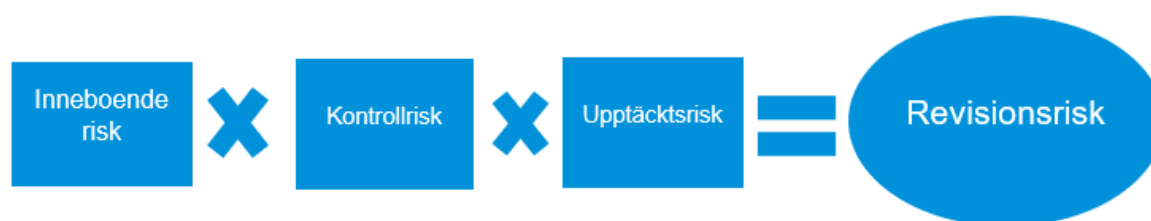
Förplaneringen är den viktigaste prioriteringen vid uppdraget, eftersom det handlar om att kartlägga klientens verksamhet alltså sådant som behövs för att kunna bilda sig en uppfattning om risk- och väsentlighetsnivåer vilket också är målet med förplaneringen (Carrington, 2016). Nästa steg i planeringsfasen är att bestämma risk- och väsentlighetsnivån. Det som bestämmer risknivån beror på revisorns bedömning av vad som är väsentligt att granska och vilka risker det finns för felbedömningar i årsredovisningen (Carrington, 2016). Komfortteorin kan kopplas in här då det handlar om att revisorer ska lägga en risk- och väsentlighetsnivå där de känner sig trygga med sitt arbete och var den gränsen går beror på från individ till individ (Trohammar & FAR, 2006). Den sista fasen i planeringen är att planera hur granskningen ska utföras och förläggas i tiden (Carrington, 2016).

3.2.1.1 Revisionsrisk

En stor del av planeringsfasen består utav bestämmandet av risk. Risken som sätts av revisorer kommer i sin tur påverka de granskningsåtgärder som kommer att krävas under revisionen. Om de finansiella rapporterna har många användare, till exempel bolag som är börsnoterade, eller när revisorn är osäker om företagets fortsatta drift är det ytterst viktigt att hålla revisionsrisken lång (Porter et al. 2012). Revisionsrisken består utav tre risktyper, den inneboende risken, kontrollrisken och upptäcktsrisken (se figur 3). Samband mellan de olika risktyperna som kan definieras enligt följande:

Figur 3

Bearbetning av revisionsriskmodellen



Genom att multiplicera den inneboende risken med kontrollrisken och upptäcktsrisken får man fram revisionsrisken (se figur 3). Den inneboende risken omfattar den risken som finns att något blir fel i redovisningen eller förvaltningen (FAR, 2006). Ibland uppstår det mer invecklade förhållanden inom företaget eller andra faktorer som till exempel dagens pågående pandemi, vilket kan försvåra värderingar av tillgångar och skulder enligt Henry Keizer (Journal of Accounting, 2019). Den inneboende risken påverkas främst av tre olika faktorer, företags integritet, kontorisk och affärsrisk. Den första faktorn, företagsledningens integritet syftar på vilka moraliska aspekter och etiska förhållningssätt som finns hos företagsledning vilket kan ge revisorn en indikation på om företagsledningen har en tendens att vara oärlig i form av bedrägligt beteende och på så sätt skapa risker som kan komma att bli betydande för revisorn, som exempelvis att manipulera resultatet. (Porter et al. 2012). Då pandemin har medfört att många företag har drabbats av minskade intäkter och kassaflöden (PWC, 2020) anses det att risken för manipulation ökar eftersom företagsledningen kan komma att vilja visa på högre

omsättning för att minska risken för konkurs. Kontorisk är den risk att det finns felaktigheter i den finansiella rapporteringen som uppstått genom misstag eller felaktiga grunder (Porter et al. 2012). Affärsrisken syftar på en klients övergripliga risk genom de transaktioner och processer som företaget utövar i sin verksamhet. RS 400 belyser vikten av att revisorn måste uppskatta klientens affärsrisk. Då affärsrisken enligt Huss et al. (1993) påverkas av omständigheter, händelser och ageranden som kan påverka företagets förmåga att uppnå sina mål, utföra sina strategier och skapa lönsamhet blir det ytterst viktigt för revisorn att uppskatta klientens affärsrisk. Den pandemi som råder idag är därmed en händelse/omständighet som har haft en direkt påverkan på vissa företag och kan därmed antas öka affärsrisken i revisorns bedömningar.

Porter et al (2012) menar vidare att dessa risker varierar från verksamhet till verksamhet då vissa företag är känsliga för ekonomiska svängningar medan andra är känsliga för konkurrens eller teknisk utveckling.

Kontrollrisken som är nästa faktor i revisionsriskmodellen är att risken för väsentliga fel som kan uppstå inte upptäcks eller förhindras av företagets interna kontroller. Om företaget har väl fungerande och omfattande interna kontroller minskar även kontrollrisken och därmed revisorns granskningsåtgärder (FAR, 2006).

Den tredje riskfaktorn i modellen kallas för upptäcktsrisk och innebär risken att revisorn inte upptäcker väsentliga felaktigheter under sin revision, vilket främst påverkas av hur omfattande granskningsarbetet som revisorn utför är (Porter et.al, 2012). Författarna menar även på att upptäcktsrisken påverkas av urvalsrisken, dvs att revisorns testdel i sin substansgranskning inte motsvarar hela populationen och att revisorn kan missa felaktigheter i bokföringen. Revisorn kan därmed minska upptäcktsrisken genom att öka mängden granskningsåtgärder och tester under revisionen (De Martinis & Burrowes, 1996).

Som tidigare nämnts visade Elder et al. (2009) studie vilken påverkan en kris haft på revisionsrisken alla tre delar. Xu et. al, (2011) kunde även efter sin studie dra slutsatsen att kristider innebar en ökad affärsrisk för revisorer som i sin tur bidrog till ökad mängd granskningsåtgärder.

3.2.1.2 Väsentlighet

Carrington (2016) menar att väsentlighet och risk spelar en stor roll och påverkar hela revisionsprocessen då det är en avgörande faktor för mängden granskningsåtgärder. Att bestämma väsentlighet börjar redan i planeringsfasen som syftar till att styra revisionen mot de områden där risken för väsentliga fel är som störst, vilket i sin tur kan påverka bilden av företaget i årsredovisningen (FAR, 2006). Florea och Florea (2010) belyser vikten av riskbedömning tillsammans med väsentlighetsbedömning för att kunna bestämma omfattningen och karaktären av de revisionsbevis som ska inhämtas under själva fältarbetet. För att kunna fastställa väsentligheten krävs det att revisorn är väl insatt och har kunskap om hur företaget bedriver sin verksamhet. En tidigare studie av Iskander & Iselin, 1999 visade på att den viktigaste faktorn vid bestämmandet av väsentlighetstal är den procentuella effekten en viss post kan få på resultatet före skatt. Men vad som är anses väsentligt är det revisorns professionella bedömning som avgör (FAR, 2006).

När revisorn fastställer väsentlighet för de finansiella rapporterna fastställer revisorn även arbetsväsentlighet och tolererbara felaktigheter på särskilda poster, transaktioner eller konton. Revisorn fastställer därmed de maximala beloppet av felaktigheter som kan accepteras utan vidare uppföljning för väsentliga poster (Porter et al. 2012). I grund och botten är det huruvida ett fel skulle kunna påverka externa intressenters beslutstagande som avgör om ett fel ska anses som väsentligt eller ej (ISA 320). Det kan därför finnas poster vars belopp understiger arbetsväsentligheten som ändå betraktas som väsentlig för revisorns. Dessa poster anses vara mer väsentliga än andra och av mer betydelsefull karaktär för intressenter. För dessa poster ser man därför som revisor en högre risk och faller inom ramen för väsentligt trots att beloppen understiger arbetsväsentlighet (Porter et al., 2012).

3.2.1.3 Samband mellan risk och väsentlighet

Porter et al, 2012 menar att det finns ett omvänt samband mellan risk och väsentlighet, det vill säga om revisorn har konstaterat en högre revisionsrisk fastställer man därmed en lägre väsentlighetsnivå och tvärtom. Detta går hand i hand med Carrington, 2016 som menar att revisorns fastställda väsentlighetsnivå har en direkt påverkat på revisionsrisken. Dvs väsentlighetsnivån som revisorn fastställer återger nivån på den revisionsrisk som revisorn accepterar.

En högre satt väsentlighetsnivå innebär att användarna av den finansiella rapporteringen kan tolerera högre fel och deras beslut kommer inte att påverkas av eventuella felaktigheter inom den fastställda väsentlighetsnivån (Carrington, 2016).

3.3 Granskning

Efter planeringen är nästa steg i revisionsprocessen granskningen eller det så kallade fältarbetet. I detta steg handlar det om granskningsmetoder som sedan utförs av granskningsåtgärder. Det finns två metoder revisorn har att välja mellan och de är granskning av företagets interna kontroller och substansgranskning. Intern kontroll beskrivs som den revision företaget gör själv för att kunna säkerhetsställa om att transaktioner kan dokumenteras och registreras på ett säkert sätt. Substansgranskning handlar om att revisorn granskar innehållet i företagets resultat- och balansräkningsposter och även de transaktioner som gett upphov till dessa (Carrington, 2016). Vilken metod revisorn väljer beror på om företagets interna kontroller är tillräckligt tillförlitliga för att granskningen ska baseras på den samt vilken metod som är mest kostnadseffektiv (Carrington, 2016).

Därefter beror valet av granskningsåtgärder på vad det är som granskas samt vilken metod som revisorn valt för att utföra granskningen. (Carrington,2016). Under fältarbetet kan det även dyka upp nya bevis som kräver att revisorn reviderar de risk-och väsentlighets bedömningar som man gjort under planeringsfasen (Carrington, 2016).

För att revisorn ska känna sig komfortabel att i revisionsberättelsen kunna uttala sig om företagsledningens påståenden, måste revisorn skapa eller samla in revisionsbevis. Revisionsbevisen måste tillräckligt och ändamålsenligt bedömas för att ses som övertygande för revisorns användning. *Tillräcklighet* är måttet på mängden revisionsbevis och *ändamålsenlighet* är måttet på den kvalitet ett revisionsbevis har. Som det tidigare nämnts är syftet med revisionsbevisen att revisorn ska kunna dra slutsatser kring företagsledningens påståenden. I ISA 315 finns en lista över en rad påståenden som revisorn kan ha som utgångspunkt vid identifiering av felaktigheter (Se tabell 1). Under hela granskningsprocessen har revisorn regelbundna statusmöten med revisionsklienterna för att underrätta dem om vad som försiggår.

Tabell 1

Illustration av ISA 315 punkt A124: Företagsledningens påståenden

Transaktionsdag och händelser	Saldon vid räkenskapsperiodens slut (Kontobalanser)	Presentation och upplysningar
<ul style="list-style-type: none">• Förekomst• Fullständighet• Riktighet• Avklipp• <u>Klassificering</u>	<ul style="list-style-type: none">• Existens• Rättigheter och förpliktelser• Fullständighet• Värdering och allokering	<ul style="list-style-type: none">• Förekomst samt rättigheter och förpliktelser• Fullständighet• Klassificering och begriplighet• Riktighet och värdering

Kommentar: Hämtad från Carrington (2016) s.155

Det är även av viktigt att revisorn dokumenterar de uppdrag som genomförts i revisionsprocessen. I 24§ i Revisorslagen (SFS 2001: 883) lyfter lagstiftaren fram

“Revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete och hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand”.

I samband med att revisionsberättelsen lämnas in ska dokumentationen också vara färdigställd och huvudsakliga syftet med dokumentationen är att den ska ge stöd åt revisionen enligt god revisions sed och ligga till grund för revisorns uttalanden i revisionsberättelsen, den ska även innehålla vad det är som granskas (Carrington, 2016).

3.4 Rapportering

Det sista steget i revisionsprocessen är rapportering. Detta skiljer sig från granskningen på så sätt att arbetspapprena omges av en strikt sekretess, och att rapporteringen är enbart riktad till tredje part. Målet med revisionen, som nämnt tidigare, är att revisorn ska göra uttalanden i en revisionsberättelse om bokföringen och årsredovisningen och även uttala sig om styrelsens och VDs förvaltning (FAR online). Vilka upplysningar som ska lämnas i revisionsberättelsen anges i ABL 10 kap. 32§, det ska handla om sådan information som aktieägarna bör känna till enligt revisorn (FAR online). Revisionsberättelsen används inte bara av revisorn och revisionsklienten, utan den tenderar att användas både internt och externt alltså inom företag men även av kunder, banker och samarbetspartners. En revisionsberättelse skapar förtroende hos intressenter och förenklar för parterna genom att ge djupgående information om företaget, eftersom revisionsberättelsen ger en bekräftelse på att verksamheten, rutinerna och de finansiella rapporterna är viktiga (PWC, 2011).

Om revisorn efter sin granskning bedömer att årsredovisningen ger en rättvisande bild av företaget och är fri från väsentliga fel och brister skrivs en ren revisionsberättelse utan anmärkningar och då kan även revisorn känna att revisorn uppnått komfort i sitt arbete. Om revisorn under sin granskning har noterat fel som bedöms väsentliga för intressenter kan revisorn genom en erinran meddela företagets ledning. I de fall ledningen inte åtgärdar felen som revisorn noterats kan revisorn behöva skriva en oren revisionsberättelse (Carrington, 2016). En oren revisionsberättelse består av anmärkningar eller särskilda upplysningar från revisorn (FAR, 2006). Det kan förekomma situationer då revisorn inte har lyckats insamla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna uppnå komfort. Under sådana omständigheter ska ett uttalande med reservation eller avvikande mening göras i revisionsberättelsen (Carrington, 2016).

3.4.1 Fortsatt drift

Eftersom företags finansiella rapporter ska upprättas enligt fortlevnadsprincipen som enligt 2 kap, 4 § ÅRL innebär att företaget ska fortleva och fortsätta bedriva sin verksamhet inom överskådlig framtiden behöver revisorn under sin granskning ta ställning till detta.

Enligt ISA 570 ska företagsledningen göra en bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet när de sammanställer bokslutet. Bedömningen av fortsatt drift ska enligt ISA

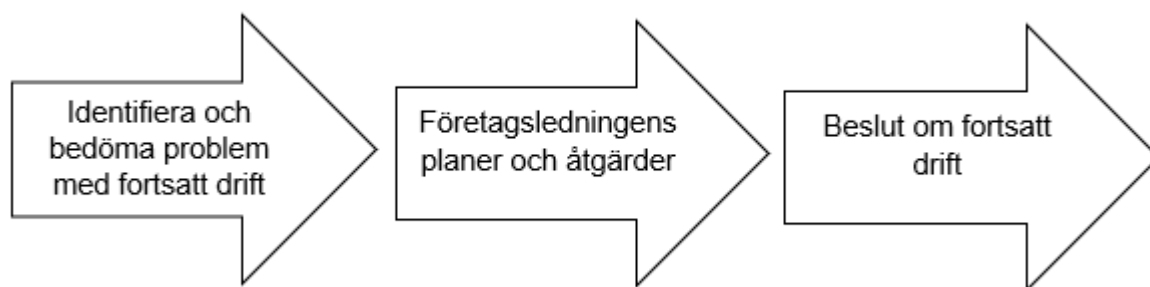
570 sträcka sig tolv månader fram i tiden. . Om det råder tvivel om företagets fortsatta drift ska företagsledningen lämna upplysningar kring dessa osäkerhetsfaktorer i samband med bokslutet (IAS 1 punkt 25).

Revisorns uppgift är att göra en bedömning kring företagsledningens antagande om fortsatt drift när årsredovisningen upprättats. Revisorn ska då utvärdera huruvida företaget har hanterat sin värdering enligt kriterierna för att det ska anses ha förutsättningar för fortsatt drift. Underifrån de revisionsbevis som insamlas ska revisorn dra egna slutsatser kring huruvida det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer som indikerar på problem rörande fortsatt drift (ISA 570, p. 6). Om bedömning görs att det finns risker att företaget inte kommer kunna fortsätta driften inom en överskådlig framtid ska detta noteras i revisionsberättelsen (Carrington, 2016).

ISA 570 behandlar, som tidigare nämnt, fortsatt drift och hur revisorns ska agera vid tvivel om företagsledningens tillämpning av fortsatt drift. Vid bedömning av fortsatt drift följer revisorn tre övergripande steg för sin bedömning (Eilifsen et al. 2013). Dessa stegen illustreras nedan (Se figur 4):

Figur 4

Beskrivning av de tre övergripande stegen.



Hämtad från Eilifsen et al. (2013)

Revisorn börjar med att identifiera och bedöma problem som uppkommit i samband med revisionsprocessen och som kan kopplas till tvivel om fortsatt drift för företaget. Det är främst i samband med riskbedömningen (Planeringsfasen, se figur 2) och den analytiska granskningen tvivel kring fortsatt drift brukar kunnas identifieras. Under steg två beaktar man företagsledningens planerade åtgärder för att lyckas fortsätta driva verksamheten. Här blir det ytterst viktigt för revisorn att insamla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som stärker företagsledningens förtroende på planerade åtgärder. I det slutliga steget av revisorns

bedömning av fortsatt drift ska personen i fråga med beaktande av företagsledningens planerade åtgärder dra slutstasen hurvida företaget har en förmåga till fortsatt drift eller ej. Slutligen ska även revisorn ta ställning till hur detta ska presenteras i revisionsberättelsen (Eilifsen et al. 2013).

Händelser eller förhållanden som noterats i samband med revisionsprocessen som kan indikera på tvivel avseende fortsatt drift delas upp i tre kategorier enligt ISA 570. *Ekonomiska, verksamhetsrelaterade och övriga*. I följande sammanställning (Se figur 5) ges några exempel.

Figur 5

<u>Ekonomiska</u>	<u>Verksamhetsrelaterade</u>	<u>Övriga</u>
<ul style="list-style-type: none"> - Likviditetsproblem - Negativt eget kapital eller rörelsekapital - Betalningsförsummelse av lån - Brist på finansiering - Oförmåga att betala/uppfylla krav från leverantör eller långgivare. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ledningens avsikter att likvidera eller upphöra verksamheten - Förlust av personer i högsta ledningen utan att de ersätts - Förlust av viktig marknad eller kunder - Problem med arbetskraft 	<ul style="list-style-type: none"> - Överträdelser av krav på kapitaltäckning - Pågående rättsliga åtgärder mot företaget som kan resultera i krav som sannolikt inte kan uppfyllas - Ändring av lag, politik som kommer vara ogynnsam för företaget. - Katastrofer som inträffar

Kommentar: Sammanställning baserat på ISA 570.

Hypotetiskt bör företag som drabbats hårt av pandemin falla inom ramen för något av de tre kategorierna som presenteras i figur 5 och på så sätt innebära ytterligare granskningsåtgärder för att revisorn med all säkerhet ska kunna undvika göra en fortsatt drift anmärkning i revisionsberättelse och känna komfort. Målet är att revisorn under hela revisionsprocessen ska kunna känna sig komfortabel med sitt arbete och de slutsatser som dras (Carrington, 2016).

4. Metod

I uppsatsens fjärde kapitel kommer en redogörelse kring studiens tillvägagångssätt lyftas fram, samt diskutera den kvalitativa metod som vi valt att använda och val av datainsamlingsmetod. Syftet med kapitlet är att skapa en förståelse för den utvalda metoden. Detta kapitel kommer att redogöra för hur komfort kan studeras. Det finns inget exakt verktyg för hur komfort kan studeras och uppnås eftersom det är en känsla och väldigt individuellt. En människa anses uppnå komfort när den känner sig bekväm och färdig med sitt arbete. I vår intervjuguide (Se bilaga 1) har vi inte valt att ställa någon direkt fråga om komfort utan vi har istället studerat detta utifrån intervjupersonernas svar och gjort vår egna tolkning. Detta eftersom att revisorn alltid strävar efter komfort i varje fas av revisionsprocessen. I de flesta fall kan därför förändrade granskningsåtgärder, riskbedömningar och väsentlighetsbedömningar vara ett sätt för revisorn ska uppnå sin komfort.

4.1 Forskningsmetod

Det finns två olika forskningsmetoder enligt Bryman och Bell (2019): kvantitativ och kvalitativ. Att använda kvantitativ metod innebär att bakomliggande orsaker upptäcks genom systematisk insamling av empiri och data. Däremot ger den kvalitativa metoden en mer tolkande och förstående ansats, och beskriver mer nyanserat bakomliggande orsaker till ett fenomen, vilket är svårt att fånga med den kvantitativa metoden (Denscombe, 2014). I denna studie har vi använt oss utav en kvalitativ metod eftersom det ger en djupare förståelse och mer utrymme för tolkning i bland annat utförda intervjuer i vårt ämne (Bell, *et al.*, 2019). Då vårt arbete lägger fokus på hur revisionsprocessen påverkas av covid-19 och hur revisorn uppfyllt komfort under denna tid lämpar sig kvalitativ ansats bättre än kvantitativ. Eftersom det berör ett ämne som är svårt att kvantifiera då vi inte studerar någon data som är i bland annat siffror eller experiment. Dessutom ansåg vi att en kvalitativ metod kommer att ge oss en djupare förståelse kring vårt ämne via intervjuer än vad det hade gett vid till exempel enkäter. En kvalitativ metod bidrar till att informanten som intervjuas får uttrycka sig fritt efter frågorna som ställs i intervjuerna.

4.2 Datainsamling

4.2.1 Intervjuer

För att uppnå studiens syfte och för att frågeställningen skulle besvaras behövde vi samla in data genom intervjuer, som ansågs vara den mest användbara insamlingsmetoden. Denscombe (2014) förklarar att användning av intervjuer som datainsamlingsmetod är lämpligast att använda när syftet är att utforska komplexa fenomen som kräver ingående förståelse, som till exempel i vårt fall att undersöka när revisorn uppnår komfort. En djupare förståelse av människors enskilda uppfattningar, känslor och upplevelser kan uppnås genom intervjuer (Denscombe, 2014). Enligt Denscombe (2014) finns det både för och nackdelar med att använda sig av intervjuer. Fördelen med intervjuer är att vi som forskare kan förbereda sina frågor, samt att uppfattningar endast kommer från respondenten, alltså från en enda källa. Dessutom är intervjuer lätta att kontrollera och vi kan vara flexibla för respondenternas svar. Även om fördelarna med intervjuer är många finns det även nackdelar som inte går att förbise. Den främsta nackdelen med att utföra intervjuer är den så kallade intervjuareffekten som innebär att intervjuaren har en viss påverkan på respondenten och dess svar. Det intervjuareffekten bidrar med, enligt Denscombe (2014), är att respondenten väljer att svara på ett visst sätt, på ett sätt som denne tror intervjuaren vill att den ska svara på. För att vi skulle minska intervjuareffekten valde vi att ställa öppna frågor (I början på varje fas i vår uppdelning i intervjuguiden), för att respondenterna skulle beskriva revisionsprocessens delar med egna ord. Trots nackdelen med intervjuereffekten anser vi att fördelarna med att utföra intervjuer överväger nackdelarna och bidrar till en mer djupgående information för vår studie.

Vi har i vår studie utgått från semistrukturerade intervjuer, som innebär att vi hade förutbestämda teman och frågor som är kopplade till studiens litteratur och teorier (Bell, *et al.*, 2019). Även fast det var förutbestämda frågor så behövde dem inte följas strikt, utan anpassades utifrån informanternas svar under tiden intervjun pågick. Intervjuerna i denna uppsats genomfördes under maj månad år 2021 och de varade ca 30 minuter vardera. Intervjuerna blev sammanlagt 2,5h vilket bidrog till ett väldigt fylligt material, som är till en fördel för oss eftersom vi ville skapa en djupare förståelse om vårt ämne för att sedan kunna analysera det. Vi utförde fem stycken semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer och på grund av pandemin så var det inte möjligt att utföra intervjuerna på plats, utan istället utförde vi dem digitalt. Innan intervjuerna fick varje respondent information om uppsatsens syfte. Vi skickade

även ut ett formulär om respondentens samtycke i samband med intervjun, där den behandlade dels vårt syfte med arbetet och intervjun, dels information om respondentens uppgifter och ljudinspelningen. Detta formulär skulle intervjupersonerna skriva under och skicka till oss i samband med intervjun. Efter samtycke från respondenterna spelades intervjuerna in, därefter när varje intervju var klar, transkriberade vi ljudinspelningen. Transkriberingarna var till stor hjälp när det kom till att jämföra det insamlade materialet med teorin i analyskapitlet. Slutligen sammanställde vi empiri och analyskapitlet utifrån våra intervjuer och den teoretiska referensramen genom att dela upp det i tre rubriker, med underrubriker, som symboliserade viktiga områden som berörts i intervjuerna. Rubrikerna ställdes upp genom följande uppställning: en egen rubrik med kort information om respondenten, därefter kommer planeringsfasen, granskningsfasen, rapporteringsfasen och slutligen en rubrik om fortsatt drift.

4.2.2 Framställning av intervjuguide

Vi använde oss utav semistrukturerade intervjuer, som nämnts tidigare, vilket betyder att det finns en lista med frågor som ska ställas till respondenterna och dessa brukar framställas i en så kallad intervjuguide. Vi utformade en intervjuguide (Se bilaga 1, Intervjuguide) vars syfte var att fungera som ett ramverk för vilka teman och frågor som skulle ställas under intervjuerna (Bell, *et al.*, 2019). Att använda sig av en intervjuguide är ett bra verktyg då det visar att den som ställer frågorna har på ett noggrant sätt detaljgranskat vad som är viktigast att ta reda på. Dessutom ökar en intervjuguide trovärdigheten genom att den skapas genom det teoretiska ramverket och det säkerställer att det uppsatsen syftar till att undersöka verkligen undersöks (Denscombe, 2014).

Vid utformandet av vår intervjuguide genom inspiration från Carrington (2016) och vår teoretiska referensram, skapade vi olika teman. Våra teman är revisionsprocessens tre delar, planeringsfasen, granskningsfasen och rapporteringsfasen och fortsatt drift samt att vi försökte skapa frågor så att man får en uppfattning om komfort för att i slutändan få en helhetsbild av hur denna förståelse påverkas hos revisorerna. Under varje tema skapades frågor, som vi noga funderade genom hur de skulle formuleras och vilken typ av frågor som skulle ställas för att få respondenten att berätta utförligt om de olika fenomen vi ville ta reda på. För att fånga olika fenomen kring faserna ställde vi frågor kring risk och väsentlighetsbedömningar. Vi avslutade även intervjuguiden med några övriga frågor, där revisorn kunde tillägga information som de

ansåg var väsentlig för oss men som de kanske inte lyckades ta upp i resterande frågor eller allmän information om revisionsprocessen som vi inte tagit med i intervjuguiden.

4.2.3 Val av respondenter

I vår uppsats består vårt val av auktoriserade revisorer som arbetar med och har kunskap om revisionsprocessen. Därav har vi valt att göra ett subjektivt urval gällande våra intervjupersoner, med andra ord har vårt urval gått ut på att vi handplockade respondenter som vi ansett kunnat bidra med mest nytta och med värdefull information för vår undersökning. Enligt Denscombe (2014) är fördelen med ett subjektivt urval att det bidrar med mer information än vad ett konventionellt sannolikhetsurval hade gjort. Eftersom båda författarna har sedan tidigare arbetat på byråerna vilket har resulterat i en fördel med att få kontakt med intervjupersonerna och därav också valet av intervjupersonerna. Kontakt med respondenterna upprättades först genom att samtliga blev kontaktade via telefonsamtal eller via e-mail, för att höra om det fanns intresse av att ställa upp på intervju. Därefter bokades intervjuerna in via e-mail. Valet av utformandet av intervjuer grundades i att personliga intervjuer digitalt prioriterades före telefonintervjuer eftersom det är till en fördel att betrakta kroppsspråket som respondenterna använder sig utav (Bell, *et al.*, 2019). På grund av omständigheterna av covid-19 utfördes intervjuerna via plattformarna såsom Zoom och Google meet. Urvalet resulterade i intervjuer med totalt fem auktoriserade revisorer från två revisionsbyråer från Big-4, anledningen till valet är att de besitter stor erfarenhet inom revisionsprocessen. De intervjuade personerna har vi valt att ha anonyma och vidare kommer de benämnas A, T, E, P och Å. Namnen som presenteras nedan är fingerade namn för att studien empiri bygger på anonymitet. Respondenterna arbetar på två av Big-4 byråerna vilket benämns *Byrå 1* och *Byrå 2*. Anledningen till att vi valde att genomföra intervjuer med personer från två byråer beror på att vi ville fånga upp om revisionsprocessen sett olika ut beroende på vilken byrå man arbetat för under pandemin.

Tabell 2

Sammanställning över respondenterna

VEM	BYRÅ	TITEL	Arbetserfarenhet- År	TYP AV INTERVJU
1 (Anna)	<i>Big-4 Byrå 1</i>	Auktoriserad revisor	10 år	Digital intervju
2 (Tina)	<i>Big-4 Byrå 1</i>	Auktoriserad revisor & senior manager	12 år	Digital intervju
3 (Eva)	<i>Big-4 Byrå 1</i>	Auktoriserad revisor	25 år	Digital intervju
4 (Per)	<i>Big-4 Byrå 2</i>	Auktoriserad revisor	11 år	Digital intervju
5 (Åsta)	<i>Big-4 Byrå 2</i>	Auktoriserad revisor	20 år	Digital intervju

4.4 Trovärdighet

Trovärdighet och tillförlitlighet är två begrepp som används i kvalitativa undersökningar, (till skillnad från i en kvantitativ undersökning där validitet och reliabilitet används). Att termen trovärdighet används beror på att forskare inom den kvalitativa undersökningen inte kan visa att deras data är exakta, och tillförlighet innebär att forskningsprocessen måste vara möjlig att granska (Denscombe, 2014). För att studien skulle få så hög tillförlitlighet som möjligt var målet att respondenterna skulle ha lång erfarenhet och kunskap om revisionsprocessen. Vi lyckades få ihop revisorer som arbetat med revision i mer än 10 år. Vi anser att trovärdigheten i uppsatsen är hög eftersom utfallet från intervjuerna gav ungefär liknande resultat. För att trovärdigheten skulle vara ännu högre i uppsatsen, använde vi oss utav en intervjuguide vid intervjuerna eftersom denna tillför att vi fick en bra översikt över de frågor som ställdes och den hjälpte oss också att inte glömma bort någon fråga. Vi har dessutom, som nämnt tidigare, spelat in intervjuerna med respondenterna för att vara säkra att viktig information inte uteblev.

5. Empiri

Detta kapitel presenterar och redogör för intervjuerna med respondenterna. Då respondenterna valt att vara anonyma har varje respondent namngivits med fingerade namn. Respondenterna presenteras sedan löpande utifrån första bokstaven i det fingerade namnet för att underlätta för läsaren. Presentationen av empirin är strukturerad i enhetligt med intervjuguiden och följs efter respektive steg i revisionsprocessens tre faser för att på så sätt underlätta för läsaren att förstå texten. Nedan illustreras en tabell som sammanfattar samtliga respondenternas svar avseende huruvida respektive fas påverkats eller ej på grund av Covid-19. Vidare följer en utförligare beskrivning av respondenternas svar.

5.1 Respondent Anna

Respondent A är auktoriserad revisor och har varit verksam inom branschen i 10 år. Respondenten arbetar på byrå 1.

5.1.1 Planeringsfasen

En avgörande faktor för planeringsfasen är enligt revisor A storleken på bolaget. Klassas bolaget som större kan planeringsfasen vara ganska omfattande där man både har interna möten och externa möten med kund. Under de externa mötena med kunden fastställer man en plan för uppdraget som sedan kommuniceras med kund och därefter bokar in dagar för granskningen. För mindre bolag menar respondenten att det oftast räcker med en telefonavstämning och en fundering över vad som kan ha hänt under året. För de allra minsta bolagen går planeringsfasen ganska mycket in i granskningsfasen och görs samtidigt. Vidare menar Revisor A på att Covid-19 dock har behövts vägas in under för planeringen där man behövt kommunicera med kunden vilka effekter Covid-19 fått på verksamheten som bolaget bedriver.

För nästa del av planeringsfasen som omfattar riskbedömningar beskriver revisor A att riskbedömningen i de bolagen som personen i fråga arbetar med inte har påverkats, mer än eventuella risker kopplade till eventuella stöd och bidrag. Vidare menar revisor A att den inneboende risken blir väldigt specifik om bolaget har drabbats negativt av pandemin. För drabbade bolag borde även kontroll risken höjas. Intervjupersonen menar på att hen noterat flera brister i bolagets interna kontroller tack vare pandemin. Dessa brister har att göra med att

man arbetat på distans och bolagets attest ansvariga inte har attesterat vissa avstämningar och liknande för att de inte varit på plats utan arbetat hemifrån. Detta har gjort att personerna som inte attesterat behövt komplettera med detta när revisorerna granskat sin bokslut.

Oavsett om Covid-19 påverkat bolaget ekonomiskt eller inte så har det varit en faktor som man behövt ha med sig i bakhuvudet, menar revisor A, eftersom att det ändå anses vara en risk för alla bolag. Risken är dock enligt Revisor A kopplad till att i stort sett alla som arbetar på redovisningsavdelningarna i bolagen arbetat hemifrån under pandemin. Fortsättningsvis menar respondenten att detta är något som behöver vägas in i riskbedömningarna för samtliga bolag oavsett om det drabbats ekonomiskt av pandemin eller inte. Frågor som beaktas enligt respondenten är bland annat: hur har personerna som sköter redovisningen det privat? Har dem det tufft ekonomiskt? Vad arbetar deras eventuella sambo med? Att arbeta hemifrån kan ge möjligheter till oegentligheter och liknande som även är en risk som revisorer väger in i bedömningar, enligt intervjupersonen. Revisor A beskriver vidare att detta dock är bedömningar som är svåra för revisorer att bedöma då de oftast inte känner alla redovisningsansvariga som arbetar på bolaget.

Nästa övervägande i planeringsfasen är väsentlighetsbedömning. När vi ställde frågan om hur väsentlighetsbedömningarna påverkats för bolag som drabbats ekonomiskt av pandemin berättade Revisor A att det enligt hen inte finns en hög korrelation mellan att sänka väsentlighetsnivån på grund av Covid-19. Å andra sidan beskriver respondenten att väsentlighetstalen oftast brukar beräknas utifrån ett *benchmark* som utgångspunkt. Benchmark brukar oftast vara större betydande poster som intäkter, eget kapital eller totala tillgångar. Beroende på hur företaget presterat under året förändras även benchmark i väsentlighetsbedömningarna. Om fallet skulle vara att bolagets intäkter halverats i samband med Covid-19 så kommer de *benchmark* som revisorerna utgår ifrån vara intäkter och väsentlighetstalen. På så sätt menar revisor A på att väsentlighetstalen därmed kommer att anpassas sig och i fallet ovan halveras. Avslutningsvis menar intervjupersonen att väsentlighetstalen generellt blir lägre för drabbade bolag.

5.1.2 Granskningsfasen

Under granskningsfasen försöker revisor A att skapa en röd tråd genom att beakta det som man kommit fram till under planeringsfasen och sedan upprätta ett granskningsprogram. Vilka poster i de finansiella rapporterna som måste granskas beror på om posten överstiger väsentlighetstalen eller inte samt vilken risk det finns kopplat till en viss post. Respondenten beskriver vidare att man börjar med att sortera ut vilka poster i årsredovisningen som överstiger materialiteten, där alla poster över materialiteten måste granskas. Nästa steg blir att identifiera signifikanta konton. Vad som blir signifikant beror på vilken risk det finns kopplat till ett specifikt konto.

Respondenten beskriver vidare att det kan finnas en risk kopplat till ett konto som understiger materialiteten men ändå kan utgöra ett signifikant konto för revisorn just eftersom att man ser en större risk att kontot ska omfatta fel som kan komma att bli väsentliga för revisionen. Vidare beskriver personen i fråga att man sedan behöver utvärdera om det finns några specifika poster som kommer att vara signifikanta för årsredovisningen som helhet. Som exempel tar respondenten upp ett börsbolag där det är viktigt att utgå ifrån vad som kan vara väsentligt för intressenterna. Om tillväxten i omsättningen är viktigt för intressenterna blir intäkterna något som behöver större fokus under revisionen och därmed blir ett signifikant konto. Vidare menar respondenten på att man behöver ställa sig frågan om man vill göra mer granskningsåtgärder för en viss post eller inte för att känna sig tillräckligt bekväm med sin granskning. Till Följd av Covid-19 har det uppstått vissa konstigheter på vissa poster som gjort att man behövt gå in och substansgranska posten mer än vanligtvis för att känna sig tillräckligt bekväm för att gå vidare. Vidare menar respondenten att större fokus har bland annat behövt läggas på posten övriga intäkter som i vanliga fall inte brukar vara en väsentlig post. Varför just denna post fått större fokus är på grund av att bidragen som regeringen anordnat oftast hamnar under övriga intäkter som korttidsbidrag och anställningsstöd. Ytterligare fokus har även behövt läggas på personalkostnader för att identifiera om bolaget har bokat korttidsstöd korrekt och att skatter och avgifter hanteras rätt.

Revisor A beskriver att sänkta arbetsgivaravgifter är något som de flesta bolagen utnyttjat, men att detta inte har inneburit extra granskningsåtgärder för revisorn mer än att rimlighetsbedöma avdraget eftersom det inte varit något villkor kopplat till detta bidrag. Vidare beskrev revisorn att många bolag även utnyttjat korttidsstöd som man kunde ansöka om hos tillväxtverket. Om

bolaget fått detta beviljat har man som revisor behövt vidta åtgärder och inhämta beslutet för att på så sätt kunna konstatera att detta blivit korrekt bokfört och även utvärdera huruvida det är rimligt att bolaget är berättigad stödet eller kommer att bli återbetalningsskyldiga.

I början av pandemin var det mycket diskussioner kring kundfordringar både internt och externt, berättar revisor A. Under diskussionerna påpekades att man behöver driva på sina fordringar och gjorde antagen om att pandemin kommer att leda till en hel del kundförluster. Dessa antaganden visade sig bli raka motsatsen för en del bolag, där kunderna till bolaget betalat fortare än tidigare. Revisor A menar dock på att om bolaget som revideras har kunder som är verksamma i en utsatt bransch så har det blivit ett större fokus på kundfordringar och krävt mer substansgranskningen eftersom att värderingen av kundfordringarna i vissa fall blivit mer komplexa. Vidare menar intervjupersonen att värderingen av immateriella tillgångar som exempelvis goodwill försvåras. Detta eftersom att goodwill oftast motiveras genom framtida intjäningsförmågan vilken kan bli problematiskt att värdera eftersom att man inte riktigt vet vilken effekt covid-19 kommer få för framtiden. Respondenten upplever dock inte att hen behövt involvera mer specialister än tidigare för värderingsfrågor eftersom att personen i fråga inte har hand om bolag som drabbats jättehårt där mer komplexa värderingsfrågor förekommit.

Varulagret är även en post som brukar vara väsentligt för revisorer att granska. Värderingen för varulagret säkerställs oftast genom kontrollinventeringar som revisorn gör. Revisor A menar på att pandemin påverkat dessa kontrollinventeringar och gjort så att man behövt vara mer kritisk som revisor under sin bedömning. Eftersom kontrollinventeringar innebär att revisorn måste åka ut till kunden och delta fysiskt har detta försvårades under pandemin. I vissa fall har man behövt göra inventeringen på distans om bolaget inte tagit emot besök. Om så varit fallet har man behövt inhämta ytterligare revisionsbevis genom att vidta ytterligare granskningsåtgärder för att på så sätt kunna säkerställa att lagret är korrekt värderat.

Slutligen beskriver Revisor A att hen behövt lägga ner mer tid på revisionen under pandemin i form av stöttning till andra kollegor. Detta eftersom byrån har haft många nyanställda på kontoret som gjort att personen i fråga behövt ägna mer tid än vanligt åt att vägleda de nyanställda som arbetat hemifrån. På samma vis upplever respondenten det mot kunderna, där man behövt lägga ner mer tid på rådgivning än tidigare. Detta eftersom de som sköter den

löpande bokföring oftast suttit hemma ensam och därmed inte haft tillgång till samma form av hjälp och stöttning från sina kollegor.

5.1.3 Rapporteringsfasen

Vi ställde frågan hur rapporteringsfasen påverkats av pandemin. Om man som revisor behövt lämna mer kritik och åsikter kring redovisningen i samband med den löpande rapporteringen under revisionsprocessens gång. Som svar på detta beskrev respondenten att det för hennes del blivit mer tvärt om, att rapporterna har varit tunnare med mindre kommentarer. Varför man inte identifierar lika mycket fel som tidigare under revisionen beror enligt revisor A på att man inte har samma kommunikation med bolagen som tidigare. Det som företagsledningen eller ekonomiansvariga berättar gällande verksamheten under lunchen eller fikan är oftast något som avspeglas i de finansiella rapporterna, vilket revisorerna går miste om idag under pandemin. Vidare beskriver respondenten att det just är under dessa tillfällen som revisorerna brukar noterar fel eller problem med verksamheten och ge "tips och trix" på vad som kan förbättras vilket sedan även presenteras under rapporteringarna. Revisorn menar även på att kommunikationen med kund har generellt påverkats negativt. Tidigare har frågor och avstämningar med kund skett mer naturligt då man suttit ute hos kund. I samband med Covid-19 har intervju frekvensen dalat och kommunikationen med kunden har blivit lidande då man endast kontaktar kunden om man verkligen har något väsentligt att fråga.

5.1.4 Fortsatt drift

När det gäller fortsatt drift och dess bedömningar menar respondenten på att Covid-19s påverkan på bedömningarna avseende fortsatt drift beror mycket på vilken kund det är och i vilken bransch företaget är verksamt. Om bolaget verkar i en bransch som är utsatt har man behövt vara mer kritisk och ifrågasättande än tidigare till företagsledningens bedömning avseende fortsatt drift. Vidare menar respondenten på att fortsatt drift och bolagets fortlevnad har blivit mer uppmärksammat och fått mer fokus i samband med pandemin.

När respondenten gör sina bedömningar avseende fortsatt drift brukar personen i fråga fokusera på det egna kapitalet och resultatet på det nya året, det vill säga resultatet efter balansdagen som granskas i samband med väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut. Här försöker man följa upp om resultatet på det nya året är positivt eller negativt och om det ligger på samma

nivå för räkenskapsåret som bokslutet upprättats för. Vidare menar revisorn på att man även lägger stor fokus på likviditeten, alltså om bolaget har ett positivt kassaflöde från sin löpande verksamhet. Om utfallet skulle vara negativt följer man upp hur likviditeten ser ut på det nya året och drar en slutsats huruvida bolaget bedöms klara sig likviditetsmässigt eller ej.

Respondenten påpekar även att om man förmodar osäkerheter kring bolagets överlevnad efter pandemins slut uppmanar man bolaget att skriva om detta i de finansiella rapporterna som en osäkerhet. Detta eftersom att ingen riktigt kan veta hur framtiden kommer att se ut, utan man utgår ifrån hur det ser ut i dagsläget. Osäkerheten ska presenteras i årsredovisningen antingen i förvaltningsberättelsen eller i noten med efterföljande händelser. Om bolaget gör detta hänvisar revisorn till deras text i sin revisionsberättelse. Om bolaget däremot inte upplyser om detta bör revisorn upplysa om osäkerheten i sin revisionsberättelse om det anses vara av betydande karaktär för intressenterna.

Avslutningsvis menar respondenten att själva granskningsfasen och rapportering är den del av revisionsprocessen som påverkats mest av pandemin. Rapporteringsfasen har till viss del även påverkats positivt då man idag har mer digital rapportering vilken även lämnar utrymme för att delta på fler styrelsemöten och stämmor än tidigare. Under granskningsfasen har störst fokus behövts läggas på granskning av fortsatt drift och granskning av eventuella stöd som erhållits.

5.2 Respondent Tina

Respondenten Tina arbetar som auktoriserad revisor på byrå 1. Revisorn har arbetat i branschen i 12 år.

5.2.1 Planeringsfasen

Redan i början av intervjun berättar revisor T att det inte fanns några bolag som överhuvudtaget påverkats negativt av de bolagen som revisorn granskat, vilket är enligt revisorn positivt och även förvånande att det finns bolag som endast påverkats positivt. När det gäller arbetet med planeringsfasen beror arbetet på bolagets storlek, enligt revisorn. Att arbeta medan en pandemi pågår innebär extra arbete, speciellt när man gör sin planering och funderar på om det behövs ändras på materialiteten eftersom revisorn vill få en bild av hur prognosen kommer att se ut för året, berättar revisor T. För att revisorn och resten av dess team ska förstå hur pandemin påverkat bolaget har det bokats fler uppstartsmöten. Revisorn menar att det är extra viktigt i år

med prognoser och uppdaterade prognoser just på grund av pandemin och att mycket kan förändras. Eftersom bolagen som revisor T arbetar med inte påverkats negativt alls, innebär detta att även riskbedömningarna inte påverkats negativt utan snarare positivt. Däremot har revisorn tagit hänsyn till och varit extra uppmärksam ifall värdering av någon post skulle påverkas. Detsamma gäller väsentlighetsbedömningen då har revisorn och teamet också varit relativt restriktiv i de materialitetstalen. Å andra sida, ifall bolagen hade påverkats negativt då hade graden för väsentligheten även sänkts. Även fast inga bolag påverkats negativt har kunderna behövt lägga ytterligare fokus på kundfordringar, kravrutiner och även när det gäller kreditbedömningar. När det gäller revisorns arbete med frågor till klienten för att kunna ta fram tillräckliga revisionsbevis, berättar respondenten att det blivit mer frågor kring stöd, fortsatt drift och hur budget prognoserna ser ut i framtiden.

5.2.2 Granskningsfasen

Granskningsfasen har inte förändrats gentemot tidigare år, det utförs på samma sätt som tidigare förutom att det är andra materialitetstal man måste förhålla sig till förklara revisor T. Oavsett om något förändrats i fasen eller inte måste man ändå lägga extra fokus sådana områden som identifierats vara riskfyllda, som till exempel kundfordringar ifall det tros ske mycket förluster eller liknande. Även vid substansgranskning är det kundfordringarna man brukar se en ökad risk på, det är bland annat den posten revisorn lägger extra fokus på, även värdering av lagret och likvida medel.

Då varulagret är en väsentlig post så är det extra viktigt med kontroll inventeringar och respondent T berättar att deras inventeringar skett på distans, för de klienter som de inte kunnat utföra inventeringarna på plats. Vidare berättar revisorn att det fanns enstaka företag som de behövt göra via distans då det inte kunnat ske på ett smittfritt sätt. Då har det skett hos en extern lagerhållare och eftersom det är en extern lagerhållare så har det behövts vidta extra granskningsåtgärder såsom lagerintyg. Vidare menar respondenten att när det finns en extern motpart är det extra viktigt att ta in extramaterial som ytterligare revisionsbevis ifall en inventering sker på distans.

5.2.3 Rapporteringsfasen

Det är vanligt att en revisor lämnar mer kritik om redovisningen under rapporteringsfasen till sina klienter, men detta var ingenting revisor T har behövt göra under sitt arbete med rapporteringen. Det har å andra sidan behövts mer stöttning, diskussion och tolkning av bland annat regelverk och standarder samt vilka upplysningar som behövs lämnas i årsredovisningen. Med det menar revisorn att det har uppstått mer diskussioner om värderingar och hur det ska redovisas och upplysas kring stöd och bland annat fortsatt drift. Ifall antalet orena revisionsberättelser ökat var det inget revisor T kunde svara på, då revisorn inte varit med om några sådana under arbetet i pandemin. Dock när det gäller påverkan på rapporteringsfasen, ifall något förbättrats eller försämrats berättade revisor T att digital signering var något som förbättrats under pandemin. Det anses vara en fördel med digital signering eftersom det är effektivare och enklare, dock så finns det nackdelar med det också och de är att man behöver instruera alla till hur man gör en digital signatur vilket kan ta tid. Enligt revisorn är det viktigt att instruera alla korrekt, så att signaturen sker i rätt ordning och att revisorn inte behöver instruera de anställda varje gång det är dags för signering.

5.2.4 Fortsatt drift

Att vara mer kritisk i bedömningen av klientens fortlevnadsförmåga är något revisor T lyfter fram, och berättare vidare att det beror på den osäkerhetsfaktorn som har med pandemin att göra. Att man som revisor vill kunna förstå klientens budget och prognoser, så att de är uppbyggda korrekt och att de ger en rättvis bild av framtida prognoser och ställning. När det gäller att fastställa dessa osäkerhetsfaktorer, använder sig revisorn av obligatoriska arbetsdokument som gör att man får bra stöd och genomgång av bolag när det kommer till vilka indikationer som finns och som bör diskuteras om de blivit påverkade. Det finns diverser kriterier och tänka på i den frågan, till exempel om man förlorat en stor kund som står för en stor del av ens försäljning så kan detta vara en sådan indikation.

Avslutningsvis nämner revisorn att inga bolag påverkats negativt som hen jobbat med, vilket innebär att inga delar av revisionsprocessen heller påverkats. Det enda revisorn kommenterade här var att:

“Påverkan ja ser då i mina bolag är hur man upplyser kring det i årsredovisningen, till exempel att bolaget ska ha med under rubriken väsentliga händelser under

räkenskapsåret, att man lyfter fram covid-19 som en viktig händelse under räkenskapsåret och efter räkenskapsåret”.

Sedan nämns det även av respondenten att som revisor måste man vara kritisk speciellt om bolaget vill göra en utdelning, och då måste man ta ställning till om det faktiskt är okej att göra en utdelning i detta läge. Till exempel i början av pandemin var en sådan fråga ställd väldigt ofta, men efter att ha arbetat under pandemin ett rätt bra tag så är man mycket säkrare i det nu då man har erfarenheter kring det, förklarar revisorn. Det finns även bolag som man trodde skulle påverkas negativt, men som endast påverkats positivt av pandemin, avslutar revisor T.

5.3 Respondent Eva

Eva är auktoriserad revisor och har varit verksam i branschen i 25 år. Eva arbetar på byrå 1.

5.3.1 Planeringsfasen

Avgörande för planeringsfasen omfattning är enligt respondenten bolagets storlek. Men generellt så brukar man ha någon form av kontakt med bolaget i början av planeringsfasen för att snabbt kunna följa upp statusen och om det är något särskilt som man behöver ha med sig inför revisionen. Under planeringsfasen har det varit stor fokus på Covid-19 effekter på kundens verksamhet. Här har man även behövt följa upp eventuella stöd och bidrag som funnits tillgängliga under pandemin och ifall bolaget utnyttjat dessa eller ej eftersom att an som revisor behövt lämna ett intyg och yttrande avseende detta.

Vidare menar Revisor E att covid-19 behövs vägas in i riskbedömningarna under planeringsfasen då detta har varit en händelse utöver det vanliga. Fortsatt menade respondenten att detta inte ingår i bolagets vanliga kontrollmiljö utan det är mer hänförligt till den övergripande kontrollmiljön, det vill säga hur ledningen och styrelsen följer upp Covid effekterna på verksamheten. I samband med detta har man behövt ställa sig frågan om vilka risker det finns med detta och hur företagsledningen tar tag i dessa. Det är alltifrån hur företagsledningen säkerställer sin personals säkerhet så att det har en frisk personal som kan arbeta och framförallt fortsätta producera om bolaget är ett producerande bolag. Vidare fråga som behöver beaktas i samband med pandemin är huruvida bolaget har kunder som drabbats hårt ekonomiskt av pandemin. Här menar revisorn dock att hen har sett ökade interna kontroller

på kundsidan från bolaget och kunderna fått ett större fokus för att på så sätt följa upp att kunderna till bolaget sköter sina betalningar i tid för att få så små kundförluster som möjligt. Respondenten menar även på att man varit extra noggrann med att göra mer omfattande kreditupplysningar för nya kunder. Konsekvensen av detta inte inneburit mer granskning av kontroller för revisorerna men har flyttat riskfokuset för en hel del bolag. Detta har i sin tur inneburit att man som revisor fått gå in och substansgranska enskilda kunder eller om det funnits någon annan reserv kopplat till detta. Revisorn beskriver att man därmed sett en ökad risk med kundfordringarna i de bolag som drabbats hårt just på grund av osäkerheter att kunderna till bolaget inte kommer kunna betala.

Respondenten menar vidare på att väsentlighetsbedömningarna generellt inte har påverkats för de kunder personen i fråga är ansvarig för. Men konstatera att för bolag som drabbats hårdare ekonomiskt har man sett förändrade väsentlighets bedömningar med lägre väsentlighetstal.

5.3.2 Granskningsfasen

Respondenten menar att granskningsfasen påverkas till viss del om bolag har drabbats ekonomiskt av pandemin eller inte. Detta beror enligt Revisor E på att man haft sänka väsentlighetstal och därmed behövt granska flera poster, men även att man sett en större risk med vissa poster som därmed krävt mer granskning för att säkerställa så att posten är fri från väsentliga fel. Substans Granskningen gällande kundfordringarna som har haft en ökad risk har omfattat striktare uppföljningar med bolaget där man även behöva inhämta betalningsbekräftelser på de kundfordringar som man sett en större risk med. Respondenten beskriver även att likviditeten i bolagen har även behövt extra fokus där man har behövt fundera på om bolaget klarar ytterligare en 12 månadersperiod, men faller mer inom ramen för fortsatt drift frågor. Ytterligare menar respondenten på att det i vissa fall kan förekomma lån men covenants krav som behövt ytterligare uppföljning för att säkerställa att bolaget efterlever kraven. Personen i fråga beskriver även att hen har noterat att vissa bolag har uppbokade reserver för bland annat uppsagd personal eller omstrukturering till följd av pandemin vilket även har inneburit ytterligare granskningsåtgärder för revisorer.

Utöver detta har man även behövt fokusera mer på övervärden i koncernen som Goodwill som kan vara svårare att värdera under sådana omständigheter som pandemin. Vidare menar respondenten på att om något dotterbolag redan innan pandemin låg på gränsen och indikerade

på nedskrivningsbehov så kan behövs man beakta Covid-19 i dessa fall. Man försöker då granska kassaflödet framåt vilket enligt revisorn oftast blir svårt för revisorn att värdera. I vissa bolag kan även värdering av aktier i dotterbolag och långfristiga fordringar på dotterbolag bli värderingsfrågor enligt revisorn där värderingarna oftast är mer komplexa. Komplexiteten av värderingen av vissa poster har lett till att man behövt ställa mer frågor till ekonomiansvariga och företagsledning för att säkerställa så att allting har blivit korrekt värderat och om det finns några ytterligare risker som måste beaktas. I vissa fall menar respondenten på att man även behövt involvera mer erfarna kollegor i teamet och behövt lägga ner mer tid på revisionen generellt än tidigare, både under planeringsfasen men även löpande för att följa kundens verksamhet där man försökt fånga upp riskområdena så att det blir ordentligt granskade. Detta är dock något som varierat beroende på hur stor påverkan Covid-19 haft på verksamheten som kunden bedriver.

En annan post som enligt revisorn brukar vara väsentligt är varulagret. För göra en tillräcklig och ändamålsenlig granskning av varulagret behöver man som revisor genomföra kontroll inventeringar fysiskt vilket i vissa fall har varit problematiskt för revisorer. Om man inte kunnat delta på en fysisk inventering menar respondenten på att man behövt lägga extra fokus på att säkerställa bolagets interna kontroller och processer. Detta för att på så sätt kunna säkerställa att processen fångar upp eventuella fel och därmed minskar risken för väsentliga felaktigheter under revisionen.

Respondenten beskriver vidare att de olika stödpaketerna som regeringen framfört har inneburit extra granskningsåtgärder för revisor där man framförallt behövt säkerställa kundens rätt till dessa stöd genom att inhämta och granska intyg. Detta rör sig om främst om korttids permitteringar och omställningsstöd. Personen i fråga konstaterade även att de flesta bolagen utnyttjat sänkta arbetsgivaravgifter under en fyramånadersperiod och hjälp med sjuk lönerna där revisorn behövt kontrollräkna avdragen som gjorts så att de är rimliga.

5.3.3 Rapporteringsfasen

Som respondenten tidigare nämnt har man framförallt behövt diskutera med bolaget vilka effekter Covid-19 haft och kommer att ha för verksamheten och vilka risker man ser. Vidare har man behövt förklara att detta är något som man kommer att ha i baktanke under hela revisionsprocessen. Vidare förklarar respondenten att detta är något man behövt återrapportera

till kunden under de löpande rapporteringarna under granskningens gång. Revisor upplever det dock inte som att man behövt lämna mer åsikter kring redovisningen och felaktigheter än tidigare utan mer att man behövt ställa fler frågor löpande till bolaget

Personen i fråga konstaterar å andra sidan att hen behövt lämna mer råd än tidigare, framförallt till mindre bolag kring vilka upplysningar företaget behöver lämna i årsredovisningen och vad dessa behöver omfatta. Respondenten menar på att för de årsredovisningarna hen signerar ser hon helst att bolaget lämnar en kort kommentar under rubriken “väsentliga händelser under räkenskapsåret” om Covid-19s påverkan på verksamheten. Vidare förklarade respondenten att för bolag som drabbats hårdare av pandemin har revisorerna behövt agera allt mer som rådgivare under processens gång. Rådgivning har då varit mer kopplat till vilka stöd som bolaget kan söka och hur de bör hantera och bokföra detta.

Slutligen så upplyser revisorn att hen under rapporterings fasen noterat att man behövt ha allt mer kritiska och omfattande diskussioner avseende bolagets fortsatta drift till följd av pandemin, vilket i vissa fall har resulterat i flera orena revisionsberättelser i de fall bolaget hamnat på obestånd. Vidare förklarade revisorn att orena revisionsberättelser dock inte ökat till följd av att man inte har reserverat för kundfordringar, lager eller liknande värderingsposter, utan detta är något som bolagen brukar rätta till efter en dialog.

5.3.4 Fortsatt drift

Som tidigare nämnt menar respondenten på att man behövt vara mer vaksam och kritisk gällande bedömningen av fortsatt drift, eftersom Covid-19 i de flesta fall inte haft positiva effekter på bolagen. Fokuset har därmed ökat för detta område som krävt alltmer uppföljning än tidigare och inneburit att man behövt inhämta mer underlag från kunden för att kunna säkerställa bedömningen. Underlagen rör sig oftast om att man vill se bolagets likviditetsprognoser och följa upp styrelseprotokoll eftersom de större bolagen oftast har med Covid-19 som en punkt under styrelsemötena.

Typiska indikatorer på fortsatt drift varierar från bolag till bolag men en typisk indikation kan framförallt vara om bolaget fått stor minskning i omsättningen eller förlorat stora kunder. Detta är dock något som oftast fångas upp löpande genom dialoger med kund. En annan indikation är enligt respondenten är i de fall bolaget haft problem redan innan pandemin, vilket leder till

att man automatisk behöver vara mer kritisk i år. Bolaget brukar dock enligt respondenten resonera att så fort marknaden vänder så har de en produkt eller tjänst som marknaden kommer att efterfråga. I ett flertal fall menar revisorn även på att affärerna som bolaget tänker göra inom snar framtid behöver flyttas fram längre i tiden till följd av pandemin. Dessa frågor är antagen har revisorerna behövt undersöka betydligt noggrannare för att på så sätt kunna göra mer korrekta och tillförlitliga bedömningar avseende bolagets bedömning av fortsatt drift.

Slutligen menar respondenten att det främst är planeringsfasen och den löpande kontakten som påverkats av pandemin. Det är företagsledningens bild av Covid-19 påverkan på verksamheten och hur de följer upp detta som blir avgörande för vilken del av granskningsfasen som kommer påverkas mest. Å andra sidan menar respondenten på att granskningsfasen påverkats i de fall det uppstått värderingsfrågor med någon specifik balanspost, vilket har varit ett vanligt förekommande problem under pandemin. Avslutningsvis beskriver revisorn att man inte borde underskatta konsekvenserna för årsredovisnings granskningen och belyser vikten med att säkerställa de upplysningar som bolaget lämnar avseende Covid-19. Både säkerställa att upplysningarna är korrekta men framförallt även väsentliga sådana för intressenter.

5.4 Respondent Per

Revisor Per arbetar som auktoriserad revisor och har arbetat i branschen i snart 11 år. Revisor P arbetar på byrå 2.

5.4.1 Planeringsfasen

Revisor P berättar att planeringsfasen består främst av möten med ledningen och i vissa fall med styrelsen också, där dem under mötena pratar om vad som hänt i verksamheten sedan de sågs senast eller sedan senaste granskningen. Det som oftast diskuteras är vad företaget ser framför sig resten av året och givetvis också om något väsentligt hänt som revisorerna behöver lägga fokus på. Respondenten menar att det ofta är problem såsom kundfordringar, finansieringssituationen, banklån ifall man ej uppfyller de lånevillkor som finns till exempel. Revisor P nämner även att det är under planeringsfasen som de måste iaktta ifall covid-19 påverkat företagen negativt så att de kan ta hänsyn till det under resten av processen. Samt nämner P att extra möten har behövts bokas in då de inte arbetar i kontoren och kan besöka sina kunder och prata med dem på plats om de frågor som uppstått.

När det gäller riskbedömningarna anser revisor P att de generellt varit ganska oförändrade i de mesta bolagen. De bolag som påverkats, som till exempel fordonsindustrin som fick stor påverkan på deras riskbedömning och dess värde på kundfordringar och lager. Respondenten berättar även att inneboende och upptäcktsrisken blivit förändrad nu när folk börjat arbeta hemifrån jämfört med innan när de arbetade från sina kontor. När det gäller väsentlighetsbedömningen så berättar revisor P att de har sänkt väsentlighetstalen men att de tagit det i akt och endast ser det som en gångs grej, och att de inte har sänkt dem hela vägen utan endast i den mån som omsättningen minskat. Däremot har de lagt specifika materialitet på vissa poster som de känts är extra riskfyllda. Respondenten nämner även att kunderna inte ökat sina interna kontroller jämfört med innan då de velat behålla det som man hade tidigare även om man arbetat hemifrån.

5.4.2 Granskningsfasen

Enligt revisor P är det viktigt att under granskningsfasen ha rätt personer i teamet för att kunna lägga fokus på rätt områden som ska behandlas, de områden som de tycker är extra riskfyllda. Sedan är det även viktigt att lägga stor vikt på prioriteringar, alltså vilka poster som behöver granskas eller ej. När det gäller de signifikanta kontona menar revisorn att beloppet i sig är avgörande i sig om kontot kommer att klassas som signifikant eller ej. Det revisorn menar är att om beloppet överstiger deras bedömda materialitet gränser så är det signifikant. Därefter nämner respondenten också att skatt också är ett område som också är signifikant även vid låga nivåer och inte bara beloppsmässigt utan det ska också vara komplext. En post med hög komplexitet innebär också en risk, men också att det är signifikant även om beloppet i sig inte är materiellt.

En post som ofta brukar vara väsentlig för revisorer att granska är varulagret. Vissa revisorer värderar varulagret genom kontroll inventeringar, och under covid-19 pandemin kan det se lite olika ut när det gäller att utföra dessa inventeringar. Dock benämner revisor P att de flesta inventeringar som utförts under pandemin har kunnat ske på plats, då menar revisorn att de kunnat göra det på ett smittfritt sätt. Det finns endast enstaka klienter som det ej gått och göra på plats utan dessa har istället skett på distans. Då har det gått till på så sätt att någon i teamet som sett lagret tidigare, fått konstatera att det verkligen är det lagret som de tidigare varit i och att det inte finns några andra byggnader eller lokaler som kan innehålla väsentligt lager också. Därefter har det utsetts en person som har räknat lagret åt revisorn och teamet och på så sätt har det kunnat kontrolleras hela tiden. Revisor P berättar även att de känt sig lika komfortabla

under inventeringar under pandemin som innan pandemin. När det kommer till frågan ifall revisorn behövt agera mer som rådgivare så berättar revisor P att det är väldigt olika, att för vissa bolag har det behövts hjälp med att fundera över olika stöd som funnits och de vanligaste frågorna har då varit hur det fungerar med utdelningen om man får stöd. Tillslut nämner revisorn även att det inte behövts lägga ner mer till på revisionen under pandemin vilket beror på att restiden har minskat som har gjort det mer effektivt för revisorerna att utföra sitt arbete.

5.4.3 Rapporteringsfasen

Respondent P upplever inte att rapporteringsfasen har påverkats, tvärtom anser den att det varit på samma nivå som tidigare förutom att de inte kunnat träffa ledningen och delar av styrelsen fysiskt. Även att det enda som också förändrats är att man arbetar hemifrån och har inga kollegor längre som det går att prata med vid sidan om arbetet. Även fast det kan ses som en nackdel tycker revisorn att det är en fördel också, då arbetet blivit mer fokuserat eftersom på arbetsplatsen och hos klienterna lägger man mycket tid på att prata med kollegor och klienter sinsemellan arbetet, vilket kan bli distraherande ibland. När frågan om antal orena revisionsberättelser ökat ställdes, kunde respondenten inte besvara utifrån sin egna situation eftersom revisorn inte upplevt det själv. Dock nämner revisor P att ifall pandemin skulle fortsätta så kommer det innebära att stödpaketet minskar, då staten har ont om pengar, och antagligen kommer företag få problem i sådana fall och då är det orent i förhållande till fortsatt drift.

5.4.4 Fortsatt drift

Det finns vissa företag där det gått bättre för under pandemin, men det finns företag där det gått sämre och revisorer måste självklart ta ställning till detta under sin revision och bedömandet av fortsatt drift. Revisor P beskriver att de alltid tar ställning till påverkan och analyserar först hur det påverkat företag eller om det inte påverkat dem alls, ifall de ser att det inte hänt någonting och att ingenting kommer att förändras då är dem ganska nöjda. Däremot de företag där revisorn har sett påverkan, och där de funderar över fortsatt drift, har de börjat med att bedöma ifall det är en engångseffekt alltså isolerat till ett halvår eller kvartal och ifall det är det så måste de fundera ytterligare om det finns tillräckligt med bevis för att acceptera fortsatt drift. Ett sådant fall resulterar i att granskningen blivit betydligt mer omfattande och att signering fått skjutas upp för att kunna samla på tillräckliga bevis. När det gäller att identifiera osäkerheter kring fortsatt drift så menar revisor P att de mest uppenbara och det första tecknet

är en stor omsättningsnedgång, sedan kan det handla om lånevillkor där klienterna ej uppfyller dess krav.

Avslutningsvis berättar revisorn att pandemins påverkan förvånat både revisorn och dess kollegor, personen i sig menar att det är förvånande hur företg inte påverkats mer än vad de gjort och att de trodde att det skulle påverkas mycket mer. Revisorn berättar även att revisionsprocessen fungerat betydligt bättre trots arbete hemifrån, vilket är förvånande under en pandemi enligt revisorn.

5.5 Respondent Åsta

Åsta är auktoriserad revisor och har arbetat i branschen i 20 år. Åsta arbetar på byrå 2.

5.5.1 Planeringsfasen

Under planeringsfasen enligt revisor Å går det till så att man lär känna bolaget, man försöker förstå vad det är dem jobbar med och vad det är dem gör. Det ses även över vilka risker som finns, samt hur man som revisor ska bemöta dessa i sin revision. Det revisorn menar är att planeringen utgår från det, alltså vad och hur man ska göra vad. När det gäller revisionsrisken så har den ökat enligt respondent Å, det har ökat allt från interna kontroller till att man sitter hemma och arbetar samt att de generella utekontrollerna har förändrats numera. Samt att väsentlighetsbedömningarna har ökat och att man till hänsyn till dessa alltid måste titta tillbaka och gå mer i detalj eftersom det påverkar revisionen såklart. Vidare berättar revisorn att en analys om osäkerheter görs i planeringsstadiet, alltså där man ser vad för olika faktorer som gör att de behöver gå in och titta lite extra på olika delar av revisionen. Revisorn har upplevt att man har behövt ställa mer frågor under revisionsprocessen, bland annat till företagsledningen, där man ställer de normala frågorna som man alltid ställt men att det även blir nödvändigt att komplettera med mer frågor som till exempel mer frågor kopplat till interna kontroller och hur de själva känner sig trygga med olika saker och hur de blivit påverkade av pandemin.

5.5.2 Granskningsfasen

Under arbetet med granskningen säger revisor Å att man får titta på riskanalysen, där man har "trattat" ned, och det man kollar där på är vad covid-19 skulle få för påverkan på bolaget. Det kan vara allt från hur ser kundfordringarna ut till exempel om det finns en osäkerhet i värderingen och så vidare. Men sen kan det även finnas nya händelser som dykt upp och som man också måste ta hänsyn till. När frågan om signifikanta konton kom, berättade revisor Å att de har sina väsentlighetstal där de sätter en materialitet som innebär att om man skulle skriva fel i den digniteten som man sedan skulle skriva om i revisionsberättelsen och sen att de utifrån detta har en planeringsmaterialitet som är på en årsredovisningsrad. Det är denna årsredovisningsrad man utgår från när man går igenom räkenskaperna. Även att det kan uppstå vissa saker som man känner till och vill titta på det, som till exempel att titta på om det finns några förbjudna lån, skatter och avgifter som man vill gå in mer i detalj för att granska det ytterligare.

Revisor Å berättar vidare att användningen av räkenskapspåståendena används främst för att "knyta ihop säcken", att man ser att man fått en helhets förståelse för varje årsredovisnings rad, varje post och varje risk man tittat på, att man säkerställer alla delar. Enligt revisorn är det ett utmärkt sätt att ha räkenskapspåståendena framför sig sedan när man ska knyta ihop dessa. Att risk och väsentlighetsbedömningarna ökat är något revisorn håller med om och berättar även att det är här man behövt lägga ner mer tid och även behövt testa mer. Fokuset på en speciell post såsom kundfordringar har också ökat enligt revisor Å, där det vidare beskrivs att om man känner att kundfordringarna är på obestånd då lägger man s ned mer fokus på det. Även intäkterna kan vara ett sådant konto, och lagervärderingen också där man tänker extra mycket på att ifall man har ett lager kommer det vara möjligt att sälja det till de kunder som normalt brukar handla därifrån. Det som varit mer komplicerat med dessa poster under pandemin, enligt revisorn, är att man behövt göra mer, man behöver få förståelse om allting på ett helt annat sätt än tidigare, samt att mer tid behöver läggas ner allmänt under granskningsfasen. Sedan har de flesta interna kontrollerna fått göras på distans, och då har det fungerat så att de skett via telefon där någon filmat och de fått kontrollera. När det gäller stödpaketet som regeringen satt in, så har omställningsstöden varit populära enligt revisor Å.

5.5.3 Rapporteringsfasen

Att revisor Å fått agera mer som en rådgivare under sitt arbete med revisionen är något som revisorn kan konstatera då det uppstår mycket frågor kring dels hur klienterna ska täcka den risk som de fått och även råd kring vilka stöd som finns och så vidare. När det kommer till att lämna mer kritik och åsikter kring redovisningen anser revisorn att det inte är något som revisorn fått göra med sina bolag i alla fall eftersom det inte resulterat i några felaktigheter eller liknande. Att fler orena revisionsberättelser ökat, är inget respondenten kan uttrycka sig vid då det inte uppstått sådana fall i hans revision.

5.5.4 Fortsatt drift

Under arbetet med bedömningen av fortsatt drift är man mer kritisk än vad man var innan pandemin, det revisor Å menar är att underlagen krävs in på ett annat sätt nu än innan, samma med prognoser. Det blir en helt annan utmaning med arbetet nu säger revisor Å.

Avslutningsvis berättar revisor Å att revisionsprocessens alla delar har påverkats av pandemin, att man i till exempel planeringsfasen måste tänka lite extra och vilket också innebär att man måste göra mer. Detsamma med att knyta ihop den så kallade "sacken", och även arbetet med bedömningen under fortsatt drift.

5.6 Sammanställning av empiri

Tabell 3

Sammanställning av revisorernas svar avseende förändringar i revisionsprocessen under pandemin.

Respondent	Planeringsfas	Granskningsfas	Rapporteringsfas	Fortsatt drift
Revisor A	<ul style="list-style-type: none"> - Mer omfattande planering - Vägt in Covid 19 - Ökade risker med distans arbete och ökad risk med vissa poster - Förändrad väsentlighet för drabbade bolag 	<ul style="list-style-type: none"> - Ytterligare granskningsåtgärder - Ändrat fokus - Granskat andra poster än tidigare då de utgjort en större risk - Mer komplexa värderingar - Mer tidskrävande Revision 	<ul style="list-style-type: none"> - Tunnare rapporter till följd av distansarbete. - Försämrad kommunikation med kund 	<ul style="list-style-type: none"> - Större fokus och ifrågasättande vid bedömningar. - Upplyst om Covid-19 i de finansiella rapporterna
Revisor T	<ul style="list-style-type: none"> - Fler och mer omfattande uppstartsmöte - Vägt in Covid-19 som en risk kopplat till värdering - Mer ifrågasättande mot kund gällande stöd, fortsatt drift bedömningar och prognoser om framtiden - Mer restriktiv i väsentlighetsbedömningarna 	<ul style="list-style-type: none"> - Ökat fokus och förändrade väsentlighetstal för drabbade bolag - Ytterligare granskningsåtgärder och revisionsbevis för riskfyllda poster 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer stöttning än vanligt och diskussioner och hjälp med att tolka regelverk. - Mer diskussioner kring vilka upplysningar som måste lämnas - Positivt med digital signering (effektivare) - Mer ifrågasättande kring beslut om 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer kritisk och ifrågasättande till bolagets bedömningar - Behövt inhämta mer revisionsbevis för att kunna säkerställa bedömningar
Revisor E	<ul style="list-style-type: none"> - Fokus på Covid-19s effekter på verksamheten - Diskuterat stöd och bidrag - Vägt in Covid-19 i riskbedömningarna - Ändra riskfokus för vissa bolag - Förändrade väsentlighetstal för vissa bolag 	<ul style="list-style-type: none"> - Ytterligare granskningsåtgärder för bolag - Som drabbats till följd av ökad risk och förändrade väsentlighetstal - Mer tidskrävande revision - Granska olika stödpaket 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer löpande diskussioner - Covid-19 i baktanken under hela revisionen - Mer råd och stöttning kring upplysningar och stödpaket - Säkerställa så korrekta upplysningar är lämnade - Vill att bolag som hon granskar lämnar en kommentar om Covid-19s påverkan i årsredovisningen 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer ifrågasättande och kritisk till bolagets bedömningar - Ökat fokus på fortsatt drift - Mer revisionsbevis har behövts
Revisor P	<ul style="list-style-type: none"> - Tagit hänsyn till Covid-19 under hela revisions processen - Förändrade riskbedömningar för utsatta brancher - En risk för alla bolag med distansarbete - Sänkta väsentlighetstal - Specifik väsentlighet för poster som utgjort en större risk 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer fokus på riskfyllda områden - Värderingskomplexitet -> ökad risk och mer granskning - Beaktat stödpaket 	<ul style="list-style-type: none"> - Upplever inga förändringar - Diskussioner om stöd och beslut om utdelningar - Bristande kommunikation 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer tid och fokus - Beaktat konsekvenser ifall pandemin fortsätter - Analyserat och beaktat Covid-19 påverkan - Ytterligare revisionsbevis - Mer omfattande granskning, behövt skjuta upp signeringar för att få in mer revisionsbevis
Revisor Å	<ul style="list-style-type: none"> - Påverkat risk och väsentlighetsbedömningar - Mer omfattande analyser om osäkerheter - Mer frågor till företagsledningen kopplat till Covid-19 - Covid-19 påverkat samtliga delar av processen 	<ul style="list-style-type: none"> - Ytterligare granskningsåtgärder - Ökat fokus för riskfyllda poster - Lagt ner mer tid på revisionen och genomfört mer "tester" 	<ul style="list-style-type: none"> - Agerat mer som rådgivare - Inte behövt lämna mer kritik än tidigare pga av fler noterade fel 	<ul style="list-style-type: none"> - Mer kritisk och ifrågasättande än tidigare och begärt in mer underlag - Mer krävande granskning än tidigare

Kommentar: Ovan presenterade en förenklad sammanställning över revisorernas uppfattning av hur Covid-19 påverkat respektive fas under revisionsprocessen. Av sammanställningen framgår det att revisorerna har liknande åsikter kring pandemins påverkan på revisionsprocessen vilket kommer att analyseras vidare i nästkommande kapitel.

6. Analys och diskussion

I detta kapitel analyseras studiens resultat med hjälp av det teoretiska ramverket som tidigare presenterats och empirin som presenteras i kapitel 5. Samtliga delar i revisionsprocessen kommer att analyseras stegvis utifrån den empiri som anskaffats genom utförda intervjuer och den teoretiska referensramen.

6.1 Planeringsfasen

6.1.1 Covid-19s påverkan på förplaneringen

Ridley (2006) menar på att planeringsfasen är den mest väsentliga fasen för revisorer. För att man som revisor ska kunna utföra en noggrann och effektiv revision krävs det en god förståelse och tillräckligt med information om verksamheten. Vidare menar Carrington (2016) att förplaneringen är den största prioriteringen under revisionsprocessen just eftersom det är i detta skede som man försöker kartlägga klientens verksamhet och bilda sig en djupare förståelse om bolaget för att sedan kunna skapa sig en uppfattning om vilka risker och väsentlighetsnivåer som kommer att ligga till grund för granskningen. Denna beskrivning har revisorerna en delad uppfattning om. Planeringsfasen brukar dock enligt samtliga respondenter variera beroende på bolagets omfattning storlek, karaktär och andra yttre faktorer som kan ha haft en direkt påverkan på bolaget.

Planeringsfasen brukar enligt samtliga respondenter inledas genom både interna och externa möten för att kunna skapa sig en uppfattning om vad som har hänt i verksamheten sedan sist bolaget reviderades. Revisor T och E menar att det är just i detta skede som man försöker fånga upp väsentliga händelser som kan komma att ha betydelse för revisionen och som man kommer behöva ta hänsyn till under sin granskning i och med covid-19. Man har framförallt behövt följa upp företagsledningens syn på Covid-19s påverkan på verksamheten och hur de har följt upp dessa konsekvenser pandemin medfört. Detta i sin tur har enligt Revisor T varit avgörande för vilken del av granskningsfasen som kommer att innebära ytterligare granskningsåtgärder. Revisor T konstaterar att Covid-19 på så sätt inneburit att man behövt ha mer gedigna uppstartsmöten med kunden under förplaneringen för att på så sätt förstå hur pandemin påverkat bolaget. Denna uppfattning delar även Revisor E men belyser även att man behövt

följa upp eventuella stöd och bidrag som funnits tillgängliga att ansöka om för att på så sätt säkerställa om dessa utnyttjas eller ej. Å andra sidan påpekade Revisor T även att man behövt vara mer uppmärksam med samtliga kunder oavsett vilken effekt Covid-19 kan tänkas ha haft på verksamheten

Utifrån ovanstående går det att förstå, precis som Carrington (2016) menar att förplaneringen främst handlar om att skapa sig en djupare förståelse om bolaget och vad som hänt sedan sist som man reviderade bolaget, för att på så sätt kunna identifiera eventuella risker och bedöma väsentligheten på ett mer korrekt sätt. Baserat på respondenternas svar har Covid-19 behövts uppmärksammas under förplaneringen just eftersom att detta är något som kan komma att bli avgörande under resterande delar av revisionsprocessen. Revisorn är därmed i likhet med det som Carrington & Catasús (2007) betonar, beroende av klienten som en informationskälla för att på så sätt undvika att missa något som kan komma att vara av väsentlig karaktär för intressenterna och under revisionsprocessen. Uppstartsmötena har enligt Revisor T varit mer omfattande för alla bolag oavsett bransch och påverkan av pandemin. Detta tolkar vi, baserat på det som skrivs i Carrington (2016), har att göra med att revisorn själv vill skapa sig en uppfattning om vilken påverkan Covid-19 kan tänkas ha haft och vad man förväntar sig för resultat efter det gångna året. För att på så sätt kunna känna en viss grad av komfort och därmed minimera risken för att missa något som kan komma att vara av väsentlig betydelse både för revisionen och intressenterna. Ridley (2006) menar även på att större förståelse för verksamheten och besittande av tillräcklig information gör att man som revisor kan genomföra en effektivare revision och utifrån de, även enligt oss, lägga fokus på rätt saker under granskningen.

6.1.2. Covid-19s påverkan på riskbedömningarna

När revisorerna känner att de fått tillräcklig information om klientens verksamhet påbörjas nästa steg i planeringsfasen, som är bestämmande av risk och väsentlighet. Trohammar & FAR (2006) beskriver att revisorerna gör sina riskbedömningar baserat på de nivåer de kan känna sig trygga med, vilket även illustrerar sambandet mellan risk och komfort. Vad som är avgörande för risknivån revisorn sätter beror enligt Carrington (2016) på revisorns bedömning av vad som är väsentligt att granska och vilka risker det finns för felbedömningar i årsredovisningen.

Denna uppfattning fick vi även från våra respondenter som menar på att revisionsrisken påverkats till följd av pandemin. Likt planeringsfasen där man behövt beakta Covid-19, menar Revisor A på att man även på samma sätt behövt beakta detta under riskbedömningarna och ha med sig det i bakhuvudet. Enligt revisor A gäller för alla bolag oavsett om de drabbats ekonomiskt av pandemin eller inte eftersom i stort sätt samtliga företag har arbetat från distans.

Revisor A beskriver att man har behövt beakta vilka risker det finns med att nästan alla på redovisningsavdelningen arbetar hemifrån. Revisorn menar att arbeta hemifrån kan ge möjligheter till oegentligheter och liknande som även är en risk som revisorer väger in i bedömningar. Detta är dock en risk som varit svår att uppskatta enligt revisorn då man oftast inte har en nära relation till de redovisningsansvariga och deras privatliv. Vidare beskriver även Revisor A att eftersom ekonomi och redovisningsansvariga suttit ensamma när det genomför bokföringen ökar risken för fel. Både oegentligheter och bokföringsfel är enligt Porter et.al (2012) kopplat till den inneboende risken. Utifrån ovanstående beskrivning anser vi att inneboende risken har ökat till följd av distansarbete, vilket gäller för alla bolag oavsett om de drabbats ekonomiskt eller inte alls påverkats av pandemin. Då revisor A ger uttryck för att arbeta hemifrån med revisionsprocessen därmed tolkas som att den inneboende risken har ökat i samband med covid-19.

Porter et. al (2012) menar vidare att på Bolag som verkar i en bransch som inte har framtiden för sig skulle potentiellt kunna leda till att ledningen väljer att visa en högre omsättning och manipulera för att minska risken för nedläggning, vilket därmed skulle påverkat den inneboende risken. Utifrån respondenternas svar kan vi dock inte tyda att pandemin medfört en ökad tendens från företagsledningen att försöka manipulera resultatet ifall det gått sämre för bolaget till följd av pandemin. Därav har man inte heller sett en ökad risk för detta. Enligt Revisor E brukar oftast bolag som det gått sämre för under pandemin resonera att så fort marknaden vänder så har det en produkt som återigen kommer efterfrågas på marknaden. Utifrån detta anser vi att bolaget därmed inte har en anledning att manipulera resultatet om de förväntar sig en ökad omsättning så fort pandemin är över.

Kontrollrisken är enligt Porter et al (2012) risken för att väsentliga fel kan uppstå eller inte förhindras av bolagets interna kontroller. Om företaget har väl fungerande kontroller minskar även kontrollrisken och revisorns granskningsåtgärder under substandsgranknsingen. Respondenterna hade olika åsikter kring huruvida kontrollrisken påverkats eller ej. Revisor A

menar på att kontrollrisken borde höjas i samband med Covid-19 men upplever det som att den inte gjort de. Revisor E beskriver att man inte sett en ökning av granskning av kontroller från revisorernas synvinkel men att bolagen i sig oftast har ökat sina interna kontroller i samband med pandemin. Detta gäller främst på kundsidan där man oftast fått ett större fokus på att man ska följa upp så att kunderna betalar i tid och gör mer omfattande kreditupplysningar på nya kunder. Detta har dock gjort att man istället har flyttat fokuset på risken i en hel del bolag vilket har inneburit att man behövt gått in och substansgranska enskilda kunder eller om det finns någon annan reserv kopplat till detta. Att kunderna ökat sina interna kontroller avseende kundfordringar och kreditbedömningar är något som Revisor T håller med om.

Å andra sidan menar revisor A att hen har noterat fler brister i bolagets interna kontroller tack vare pandemin. Revisor A beskriver även att brister som identifierats har att göra med att man arbetat på distans och bolagets attest ansvariga inte har attesterat vissa avstämningar och liknande just för att man suttit hemma och arbetat och därmed behövt få komplettera detta när revisorerna granskat bokslutet. Denna uppfattning delar även Revisor Å.

Revisor T berättar även att Covid-19 är någon form av händelse utöver det vanliga och inte är inom bolagets vanliga kontrollmiljö. Utan Covid-19 faller inom ramen för den mer övergripande kontrollmiljö dvs hur företagsledningen och styrelsen följer upp Covid-19s effekter på verksamheten. Revisor E menar på att det är just denna frågeställning man behövt fokuserat mer på, vilka risker det finns kopplat till detta och hur företagsledningen hanterar det. Vidare beskriver Revisor E att man behövt följa upp frågor som bland annat hur företagsledningen säkerställer sin personalsäkerhet. Hur företagsledningen hanterar högre frånvaro av personal, pga av sjukdom, på så sätt att de fortfarande kan hålla uppe sin produktionskapacitet om det rör sig om ett producerande bolag. Ytterligare frågor som behöver beaktas enligt Revisor T är huruvida företagsledningen följt upp kunder som påverkats negativt av pandemin som i sin tur kommer att påverka kundens betalningsförmåga och så vidare

Baserat på revisorernas syn på kontrollrisken och ökade interna kontroller från bolagen tolkar vi med hänsyn tagen till FAR (2006) som menar på att bolagets kontrollers omfattning är avgörande för kontrollrisken att kontrollrisken därmed minskat i samband med pandemin eftersom många bolag ökat sina interna kontroller för de delar som utgjort en större risk.

Upptäcktsrisken som är den tredje faktorn i revisionsriskmodellen omfattar risken för att revisorn inte upptäcker väsentliga felaktigheter under sin revision vilket enligt Porter et.al

(2012) påverkas av hur omfattande granskningsarbetet revisorn utför är. Gällande detta hade respondenterna olika synpunkter. Revisor A och P menade på att eftersom även revisorerna arbetat på distans och inte suttit tillsammans med sina team har detta ökat upptäcktsrisken eftersom man inte kunnat ha samma dialoger som tidigare. Vidare menar dock samtliga respondenter på att man vidtagit ytterligare granskningsåtgärder för de poster som man bedömt utgöra en större risk till följd av pandemin, vilket enligt De Martinis & Burrowes (1996) minskar upptäcktsrisken.

Enligt Journal of Accounting (2019) kan invecklade förhållande och händelser utöver det vanliga försvåra värderingar av tillgångar och skulder som i sin tur påverkar den inneboende risken. Revisor T beskriver att Covid-19 har påverkat värderingen av varulager, kundfordringar och intäkter för vissa bolag som drabbats negativt och att man som revisor behövt ha ett extra öga på sådana poster. Detta var även något som påpekades av Revisor P som menar på att bolag som drabbats negativt av pandemin har gjort att värdering av bland annat kundfordringar och lager blivit svårare som i sin tur påverkat den inneboende risken. Med detta sagt kan vi konstatera att värderingen av tillgångar och skulder försvårats under pandemin för de bolag som drabbats hårt och därmed ökat den inneboende risken.

Samtliga respondenter konstaterar att konton som hänförs till en högre risk för revisorer blir per automatik ett signifikant konto oavsett beloppet storlek. Vilka konton som blir signifikanta avgör revisorn enligt Carrington (2006) under sin risk och väsentlighetsbedömning. Pandemin har enligt samtliga respondenter medfört att man sett en högre risk med vissa poster i de finansiella rapporterna. Poster som tidigare inte omfattat en lika stor risk eller som heller inte överstiger väsentlighetstalen har numera behövt mer fokus eftersom att man sett en större risk för fel värderingar. Poster som framförallt fokuserats mer på och som utgjort en större risk är enligt samtliga respondenter kundfordringar. Revisor E menar på att risken ökat för kundfordringarna då man behövt vara mer ifrågasättande som revisor till följd av osäkerheter att kunder till bolaget inte kommer kunna betala eftersom de drabbats ekonomiskt av pandemin. Enligt revisor A har man även haft mer fokus på övriga intäkter eftersom att bidragen som bolagen fått oftast hamnar där. Vidare menar hen att personalkostnaderna också krävt mer fokus för att identifiera om bolaget bokat korttidsstöd korrekt och hanterat skatter och avgifter enligt lagen. Revisor E anser även att man har behövt ha ett extra fokus på likviditeten i bolaget

som granskats men även skulderna då det kan finnas covenants krav som behöver granskas att bolaget fortsatt efterlever.

Utifrån svaren vi fått från våra respondenter kan vi fastställa att revisorerna sett en större risk med framförallt kundfordringar då man behövt beakta kundernas betalningsförmåga under pandemin. Ökad risk har även omfattat likviditet där ökat fokus på fortsatt drift behövts beaktas mer noggrannare. Övriga intäkter som generellt sett inte brukar utgöra ett signifikant konto har fått mer fokus från revisorerna just eftersom stöden som betalats ut till bolagen oftast bokförs där. Baserat på ovan nämnda risken så har tidigare konton som inte kopplats till en högre risk utgjort en större risk i samband med pandemin. Xu et.al (2011) drog även slutsatsen i sin studie att kristider innebär en ökad risk för revisorer som i sin tur bidrar till att man behöver vidta fler granskningsåtgärder. En vidare diskussion avseende vilka ytterligare granskningsåtgärder och vilka ytterligare specifika konton som varit intressanta för revisorn under pandemin kommer att göras under rubriken granskningsfasen. Fortsatt drift presenteras även under rubriken 6.3.1 längre ner i arbetet och kommer därmed analyseras mer djupgående.

Sammanfattningsvis indikerar vi baserat på respondenternas svar så har Covid 19 påverkat samtliga delar i revisionsriskmodellen där Covid-19 behövt vägas in under riskbedömningarna för att revisorn i slutsändan ska kunna känna sig komfortabla med sina bedömningar och lägga ner fokus på rätt poster och därmed minska upptäcktsrisken.

6.1.3 Covid-19s påverkan på väsentlighetsbedömningarna

Carrington (2016) & Catasús (2007) illustrerar komfort som förnyelse som handlar om att det som är väsentligt för en kund ena året inte behöver vara det nästa år. Denna illustration stämmer överens med våra respondenters svar som menar på att pandemin inneburit en förändring av väsentlighetstalen för bolag som drabbats ekonomiskt. Under väsentlighetsbedömningarna behöver man säkerställa att rätt poster granskas under granskningsfasen. Genom att sänka väsentlighetstalen minskar man även upptäcktsrisken eftersom sänkta väsentlighetstal innebär i allra flesta fall ökad mängd granskningsåtgärder.

Porter et al (2012) menar på att vissa poster kan anses vara mer väsentliga än andra och vara av mer betydande karaktär för intressenter. Som en revisor ser man utifrån dessa poster en högre risk trots att beloppen i sig kanske understiger väsentlighets talen. Detta förklaras även av Revisor A som menar på att poster som bedöms väsentliga för intressenter även kommer att bli till större fokus under revisionen och samtliga revisorer är enade om att de poster som är kopplat till en högre risk i samband med värdering komplexitet även kommer att behövas granskas trots att kontot i sig kanske understiger väsentlighetstalen. Vad som anses väsentligt är därmed något som revisorns professionella bedömningar får avgöra, som även beskrivs av FAR (2006).

Porter et al (2012) illustrerar även ett omvänt samband mellan risk och väsentlighet som innebär att om revisorn har konstaterat en högre revisionsrisk faställer man därmed en lägre väsentlighetsnivå och tvärtom. Som tidigare nämnt har pandemin haft en påverkan på riskbedömningen vilket i sin tur baserat på Porter et al (2012) bör ha påverkat väsentlighetsbedömningarna. Respondenterna menar dock på att väsentlighetsbedömningarna endast påverkats i de bolag som drabbats ekonomiskt av pandemin. Detta eftersom man utgår ifrån ett benchmark som oftast brukar vara större betydande poster som exempelvis intäkter, eget kapital eller totala tillgångar. Respondenterna menar på att om bolagets intäkter har halverats har därmed väsentlighetstalen halverats som i sin tur påverkat vilka konton som behöver granskas. Revisor A menar även på att Benchmarket som revisorn utgår ifrån kan i vissa fall behöva ha ändrats i samband med Covid-19 då man sett en större risk med vissa konton som därmed gjort att man fastställt lägre väsentlighetsnivå, vilket även förklarar det omvända sambandet som Porter et.al 2012 illustrerat.

6.2 Covid-19s påverkan på granskningsfasen

Baserat på respondenternas svar så är bestämmandet av risk och väsentlighet avgörande för granskningfasen. Respondenterna menar på att de avgörande faktorerna till vilka poster som kommer att behövas granskas samt vilket mängd granskningsåtgärder som kommer behövas beror på om posten överstiger väsentlighetsstalen eller inte, samt vilken risk det finns kopplat till posten eller det enskilda kontot.

Carrington (2016) menar att granskningsfasen består utav två tillvägagångssätt, granskning av interna kontroller och substansgranskning. Vilken av metoderna revisorerna väljer samt mängden granskningsåtgärder som kommer att krävas beror på huruvida företagets interna kontroller är tillräckligt tillförlitliga eller ej. I de fall bolaget har väl fungerande interna kontroller kommer även substansgranskningen att minska.

Granskning av interna kontroller till följd av pandemin har presenterats under rubriken 6.1.2.1, denna kommer enbart att diskutera substansgranskningen.

Substansgranskningen innebär att att revisorn granskar innehållet i företagets resultat och balansräkning, samt de transaktioner som gett upphov till dessa (Carrington, 2016). Enligt ISA 315 behöver revisorn skapa eller samla in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ska kunna känna sig komfortabla med sin granskning. Carrington, 2016 presenterar komfort som tillstånd som uppstår när revisorn granskat det väsentliga och känner sig komfortabel. Det är inte möjligt för revisorn att granska all information denna får från företaget, utan för att revisorn ska känna sig komfortabel handlar det om att fokusera på de väsentliga delarna. Till följd av pandemin har vad som anses väsentligt för revisorer förändrats för bolag som drabbats ekonomiskt enligt våra respondenter. Detta är även något som tidningen balans bekräftar. Enligt artikeln "Revisionskvalitet" i tidningen *Balans* har pandemin lett till är att revisorn måste utföra sitt arbete med mer noggrannhet och utförlighet samt utöka sin granskning för att känna sig tillfredsställd och komfortabel med sin granskning och uttalande. Detta stämmer överens med den uppfattning vi fick från våra respondenter. Som tidigare nämnts har oftast väsentlighets bedömningarna påverkat bolag som drabbats ekonomiskt av pandemin till det lägre. Baserat på samtliga respondenter så har detta gjort så att flera poster behövt substansgranskas eftersom de numera faller inom ramen för väsentliga poster eller konton.

Bortsett från de väsentliga posterna har man även sett en ökad risk med bland annat kundfordringar, övriga intäkter, varulager, goodwill och fortsatt drift. Den ökade risken har främst varit kopplat till värderingar komplexitet till följd av pandemin. Detta kan kompletteras med Revisorsinspektionen (2020) som att pandemin inneburit att revisorer behövt göra mera övervägande och använda sig av alternativa granskningsåtgärder för att samla in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Samtliga revisorer delar uppfattningen om att man sett en ökad risk med kundfordringarna, vilket har gjort att man behövt inhämta mer revisionsbevis och genomföra en mer omfattande granskning. Revisionsbevis som behövt inhämtas rör sig enligt Revisor T om striktare uppföljning med kunden och inbetalningsbekräftelser på de fordringar man sett en större risk för. Utifrån ovanstående har man därmed haft ett ökat fokus på kundfordringar och behövt göra striktare och mer omfattande substansgranskning för denna post.

Övriga intäkter är oftast inte en väsentlig post för revisorer men blivit det numera eftersom att bidragen som bolag fått som exempelvis omställningsstöd, korttidsbidrag och anställningsstöd oftast bokförs där. Detta har enligt Revisor A inneburit att man behövt vidta någon ytterligare åtgärd för att säkerställa dessa intäkter och framförallt inhämta ett beslut som styrker att bolaget är berättigad detta stöd och inte kommer bli återbetalningsskyldiga.

Värderingen av Goodwill är något som blivit mer komplext enligt respondenterna till följd av pandemin. Eftersom Goodwill motiveras via framtida intjäningsförmågor blir denna värderingen svårare just eftersom vi inte vet vad som kommer hända framöver enligt Revisor A. Detta har enligt Revisor E inneburit att man i vissa fall behöva granska dessa värderingar ytterligare eftersom värdering av dessa övervärden kan vara komplexa till följd av pandemin. Revisor E påpekade även att man behövt vara mer skeptisk i de fall något dotterbolag redan innan pandemin hade indikerat på nedskrivningsbehov.

Varulagret är oftast en väsentlig post enligt samtliga respondenter. För att revisorn ska genomföra en fullständig granskning av varulagret behövs det att man som revisor åker ut och deltar på en kontrollinventering för att säkerställa lagervärdet. Då pandemin har inneburit restriktioner har man som revisor i vissa fall behövt göra inventeringen på distans via digitala verktyg. Om inventeringen skett på distans har revisorer behövt inhämta ytterligare revisionsbevis för att säkerställa att bolagets processer fångar upp eventuella fel och därmed minskar risken för väsentliga fel under revisionen. Detta är en uppfattning som delades av av

både Revisor E, T och A. Revisor P menade på att de inte behövt göra någon ytterligare granskning men de har sett till att den personen från byrån som är med på inventeringen även har varit med tidigare år för att på så sätt minimera riskerna.

Revisor T och P menade även att man behövt vara extra kritisk om bolaget velat göra en utdelning och därmed ta ställning till om det faktiskt är okej att göra en utdelning i detta läge. Detta eftersom att en utdelning innebär en minskning av det egna kapitalet. Extra kritisk har man även behövt vara ifall bolaget beslutat om en utdelning under året men samtidigt erhållit bidrag och stöd, där man framförallt behövt fråga sig om det är rimligt att göra en utdelning i en sådan situation.

Sltuligen nämnde Revisor A även att mycket av vad som blir väsentligt för revisorn att granska hänger på intressenterna. Om intressenterna anser att tillväxten i omsättningen är av ytterst intresse måste man som revisor lägga ett extra fokus på detta, framförallt om omsättningen minskat till följd av pandemin.

Gällande frågan huruvida man behövt lägga mer tid på revisionen än tidigare hade revisorerna olika uppfattning om. Några menade på att man behövt lägga ner betydligt mer tid på revisionen än tidigare för de bolag som drabbats hårt av pandemin. Där revisor E även påpekade att man behövt fånga upp och se till att vissa riskområden som uppstått blir ordentlig granskade. Andra menade på att revisionen i sig inte krävt mer tid, men upplever det istället som att man behövt lägga ner mer tid på att handleda mer juniora kollegor eftersom samtliga suttit ensamma. Revisor P hade dock motsatt uppfattning som menade på att man lagt ner betydligt mindre tid iår på revisionen eftersom att restiden har minskat vilket möjliggör mer tid för att granska. Han menade även på att man arbetar mer fokuserat när man sitter hemma eftersom att ute hos kunden går mycket tid åt att man pratar med kunden och sina kollegor.

Baserat på ovan så har så har pandemin påverkat tidsåtgången på revisionen på olika sätt. Då restiden minskat har revisorerna kunna ägna mer tid åt granskningen och samtidigt arbeta mer ostört. Men att arbeta på distans kan vara svårt för en nyanställd eller en anställd med mindre erfarenhet av revision. Då en av oss författare själv varit nyanställd på en revisionsbyrå under pandemin är detta något vi kan bekräfta. Att arbeta på distans utan någon tidigare erfarenhet har gjort att man behövt lägga ner extra tid på vissa moment under granskningen eftersom att man inte haft någon kollega av mer erfarenhet lika nära tillhands. Detta är även något som

Revisor A har en delad uppfattning om som menar på att hon behövt lägga ner betydligt mer tid på att handleda andra kollegor än tidigare. Att arbeta på distans kan därmed innebära en fördel för vissa och en nackdel för andra. Revisor T och E menade även på att man behövt lägga mer tid åt att följa bolaget under året för att finnas där för stöttning och för att hjälpa till i de fall det uppstått frågor som rör de kundens verksamhet och varit Covid-19 relaterat.

Avslutningvis har Covid-19 inneburit att man som revisor behövt genomföra mer granskningsåtgärder för bolag som drabbats ekonomiskt för att säkerställa att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inhämtats under revisionen. Ytterligare revisionsbevis och granskningsåtgärder har behövts för poster som utgjort en större risk till följd av pandemin. Detta för att i sin tur kunna känna sig tillräckligt komfortabel i sitt uttalande i revisionsberättelsen och konstatera att de finansiella rapporterna är fria från väsentliga felaktigheter.

6.3 Covid-19s påverkan på rapporteringsfasen

Syftet med revisionen enligt Carrington 2016 är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare. För att öka detta förtroende har revisorerna under pandemin behövt finnas där för klienterna och stötta dem och ge dem råd kring allt som har med företaget och ekonomin att göra. Revisor T konstaterar att det behövts mer stöttning, diskussion, tolkningar kring vissa lagar och regler. Vidare berättar revisorn att det uppstått bland annat mer diskussioner om värderingar och hur det ska redovisas och även frågor kring fortsatt drift. I detta fallet uppnår revisorerna sitt syfte med sitt yrke, eftersom när de hjälper sina klienter med sådana slags frågor och när klienter ser att revisorn är väl insatt med sitt arbete och hjälper dem, då ökar klientens förtroende för revisorn. Detsamma gäller revisor E som säger att det behövts lämnas mer råd än tidigare till klienterna, som bland annat handlat om vilka upplysningar företaget behöver lämna i årsredovisningen och vad dem ska omfatta. Att klienterna ställer revisorerna dessa frågor innebär att de har förtroende för revisorerna och vet att dem alltid kan vända sig till dem med hjälp och stöd, eftersom de vet att revisorerna kommer att besvara deras frågor.

Enligt Carrington (2016) känner sig en revisor komfortabel i sitt arbete när denne kan skriva en ren revisionsberättelse utan några anmärkningar eller kritik i den. Enligt samtliga revisorer som intervjuats har det inte behövts lämnas mer kritik eller anmärkningar, utan snarare har

blivit att revisorerna behövt stötta sina klienter mer och ge dem råd. Revisor A nämner bland annat att hen inte överhuvudtaget behövt lämna kritik utan att snarare blivit tvärtom, att rapporterna har varit tunnare med mindre kommentarer. Vidare menar revisor A att detta beror på att man inte identifierat lika mycket fel som tidigare eftersom man inte har samma kommunikation med bolagen som tidigare. Revisor Å konstaterar även att mindre kritik har berott på att det inte resulterat i några felaktigheter under klienternas arbete. Att inga felaktigheter behövts anmärkas, eller kritik lämnas resulterar i att revisorn är nöjd med sitt arbete och kan känna sig bekväm i det också.

Att lämna en oren revisionsberättelse innebär att denne består av anmärkningar eller upplysningar från revisorn (FAR, 2006). Av samtliga revisorer som intervjuats kan det konstateras att antalet orena revisionsberättelser inte ökat, inte i deras arbete i alla fall. Detta kan bero på att som revisorn E nämner att när de väl upptäcker osäkerheter kring till exempel kundfordringar, lager eller liknande värderingsposter så brukar de föra en dialog med bolaget och de rättar till dessa omedelbart så att det ej ska resultera i orena revisionsberättelser. De faktorer som bidrar till minskade orena revisionsberättelser är att revisorerna för bra dialoger med sina klienter, där dem berättar vad som är felet och hjälper klienterna att åtgärda dessa fel. Eftersom dessa fel oftast blir rättade kan revisorn därmed avlämna en ren revisionsberättelse och konstatera att årsredovisningen är fri från väsentliga fel utan brister.

När det gäller rapporteringsfasen och dess förändring under pandemin svarar respondenterna likt som de gjorde under planeringsfasen, att de främst är kommunikationen med kunden som förändrats. Något som Revisor A dock lyfter fram som en positivt påföljd av pandemin är digital signering då det underlättat för både kund och påskrivande revisor under rapporteringsfasen. Revisor P håller med revisor A, inget särskilt har förändrats under rapporteringen förutom att det inte gått att träffa ledningen och delar av styrelsen fysiskt, samt sitta hos klienterna. Revisor P menar vidare att detta kan ses som en nackdel, men även som en fördel eftersom arbetet blir mer fokuserat när man arbetar själv hemifrån och inte har några kollegor runt om sig då man kan prata med vid sidan om arbetet. Nackdelen med att inte få träffa sina klienter eller ledningen är att revisorerna inte kommunicerar med dem på samma sätt som innan, till exempel när revisorn arbetar med revisionen hos sina kunder och frågor eller osäkerheter uppstår kring denna kan de bara gå in till klienten i rummet bredvid och ställa

frågan. Medan under pandemin måste de boka möten, och då får inte revisorerna sina frågor besvarade lika snabbt vilket leder till att deras arbete blir fördröjt.

Revisor E belyser även att man blivit mer kritisk till vilka upplysningar bolaget lämnar i årsredovisning. Revisor E menar på att för de årsredovisningarna hen signerar ser hon helst att bolaget lämnar en kort kommentar under rubriken “väsentliga händelser under räkenskapsåret” om Covid-19s påverkan på verksamheten. Detta eftersom att hen ska känna sig komfortabel med att signa årsredovisningen. Baserat på Revisor E anser vi därmed att Covid-19 gjort att revisorer behövt vara extra uppmärksamma så att bolaget lämnar rätt upplysningar i sin årsredovisningen där man helst sett att bolaget lämnar en kommentar om Covid-19 och dess påverkan på verksamheten under året. Vidare ska man därmed inte underskatta detta under rapporteringsfasen utan verkligen säkerställa att Covid-19 lyfts fram som en väsentlig händelse under räkenskapsåret.

6.3.1 Covid-19 påverkan av bedömning av fortsatt drift

Albitar et al 2020 framförde utan empiriska bevis i sin artikel att Covid-19 påverkat revisorns bedömningar avseende fortsatt drift. Respondenterna delar denna uppfattningen och anser att bedömningar avseende fortsatt drift är den del av revisionsprocessen som påverkats mest och som behövt högre fokus till följd av pandemin.

Enligt ISA 570 ska företagsledningen göra en bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet de närmaste 12 månaderna. Revisor ska sedan utvärdera huruvida företaget bedömning är tillförlitlig eller ej genom att inhämta revisionsbevis som bestyrker företagsledningens uttalanden. Därefter ska revisorn utvärdera huruvida det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer som indikerar på problem rörande fortsatt drift.

Vid bedömning av fortsatt drift följer revisor tre övergripande steg enligt Eilifsens et al (2013) som illustrerar i figur 4 och omfattar följande:

- Identifiera och bedöma problem med fortsatt drift
- Företagsledningens planer och åtgärder
- Beslut om fortsatt drift.

De tre stegen som illustreras av Eilifsen et al (2013) grundar sig i att revisorn först ska identifiera och bedöma problem som uppkommit i samband med granskningen. Eilifsen et al 2013 menar vidare på att det främst är under den analytiska granskningen och i samband med riskbedömningarna som man brukar identifiera osäkerheter kring fortsatt drift.

Detta är något som Revisor A har en delad uppfattning om och menar på att man till följd av Covid-19 behövt lägga extra fokus under granskningsfasen på granskning av fortsatt drift. Samtliga respondenternas är dock enade om att man som revisor behövt vara extra kritiskt vid bedömning av bolagets fortsatta drift eftersom att pandemin enligt Revisor T rankas som en osäkerhetsfaktor.

Nästa fas enligt Eilifsen et al (2013) är att beakta företagsledningens planerade åtgärder för att lyckas fortsätta verksamheten under en överskådlig framtid. Eilifsen et al 2013 menar att man under denna fasen blir extra viktigt för revisorn att insamla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som stärker företagsledningens påstående. Då pandemin varit en osäkerhetsfaktor har detta inneburit som tidigare nämnt att man som revisor behövt vara mer kritisk och ifrågasättande vid bedömningarna. Till följd av detta har man enligt samtliga respondenter därmed behövt inhämta ytterligare revisionsbevis för att kunna säkerställa företagsledningens bedömningar i de fall bolaget är verksam i en utsatt bransch. Enligt respondenterna har man behövt inhämta prognoser som upprättats för att sedan kunna dra slutsatsen huruvida företagsledningens bedömningar är rimliga eller ej. Man har även enligt revisor T lagt fokus på budgetar och granskat dessa. Vidare menar Revisor E att man även behövt inhämta och följa upp styrelseprotokoll för att se vad som diskuterats under styrelsemötena då samtliga bolag oftast haft Covid-19 som en punkt under mötena. Revisor A menar även att hen fokuserat på det egna kapitalet och resultatet på det nya året, dvs resultatet efter balansdagen som granskas i samband med *väsentliga händelser efter räkenskapsåret*. Här har man bland annat försökt följa upp om resultatet på det nya året är positivt eller negativt eller omd et ligger på samma nivå som för räkenskapsåret som bokslutet upprättats för.

Under de sista steget av revisorns bedömning av fortsatt drift ska personen i fråga med beaktande av företagsledningens bedömning dra slutsatsen huruvida företaget har en förmåga till fortsatt drift eller ej. Sltuligen ska även revisorn ta ställning till huruvida detta ska presenteras i revisionsberättelsen (Eilifsen et, al. 2013). För att revisorn ska kunna dra dessa

slutsatser har man behövt beakta Covid-19 och behöva inhämta bland annat prognoser, budgetar och styrelseprotokoll. Men enligt respondenterna har man även behövt lägga fokus på likviditeten och kassaflödet dvs huruvida bolaget bedöms klara sig likviditetsmässigt eller inte inom en överskådlig framtid. Här har man enligt Revisor E behövt ställa sig frågan huruvida bolaget klarar en ytterligare 12 månaders period eller ej.

Om bolagets påverkat negativt av pandemin har man enligt revisor P behövt bedöma om detta är en engångseffekt eller långvarig. Om bedöms vara engångseffekt har man behövt säkerställa detta genom att inhämta bevis som stärker detta så att man därmed kan utesluta osäkerheter om fortsatt drift.

Enligt ISA 570 kan förhållande som indikerar på tvivel om fortsatt drift delas upp i tre kategorier, *ekonomiska, verksamhetsrelaterade och övriga, se figur 5*. Indikationer på tvivel om fortsatt drift till följd av pandemin kan vara enligt respondenterna stora kundförluster eller förlorade kunder som utgör en stor del av den totala försäljningen, negativ likviditet, minskad omsättning, lånevillkor som kunden inte uppfyller eller negativt resultat och eget kapital. En annan indikation är om bolaget haft problem redan innan pandemin vilket leder till att man behövt vara extra kritisk i år. Under pandemin har därför revisorerna behövt vara extra uppmärksamma vid granskning av dessa posterna.

Respondent A påpekar även att om man förmodar osäkerheter kring bolagets överlevnad efter pandemins slut uppmanar man bolaget att skriva om detta i de finansiella rapporterna som en osäkerhet. Detta eftersom att ingen riktigt kan veta hur framtiden kommer att se ut, utan man utgår ifrån hur det ser ut i dagsläget. Osäkerheten ska presenteras i årsredovisningen antingen i förvaltningsberättelsen eller i noten med efterföljande händelser. Om bolaget gör detta hänvisar revisorn till deras text i sin revisionsberättelse. Om bolaget däremot inte upplyser om detta bör revisorn upplysa om osäkerheten i sin revisionsberättelse om det anses vara av betydande karaktär för intressenterna. Vidare förklarar revisor T att man inte ska underskatta upplysningarna som bolaget lämnar i sin årsredovisningen utan att man verkligen behöver säkerställa att bolaget lämnar korrekta och väsentliga upplysningar för intrensstenter. Revisor P nämnde även att ifall pandemin skulle fortsätta så kommer det innebära att stödpaketen minskar eftersom staten har ont om pengar vilket antagligen kommer att leda till att företag

kommer att få problem med sin överlevnad. Detta i sin tur kan komma att påverka revisorernas bedömning avseende fortsatt drift i framtiden.

Sammanfattningsvis har revisorernas granskning avseende bolagets fortsatta drift varit betydligt mer omfattande än tidigare. Man har till följd av pandemin behövt vara extra uppmärksam, ifrågasättande och kritisk vid granskning av fortsatt drift. Detta gäller främst för bolag som är verksamma i en bransch som varit högt utsatt av pandemin, där man behövt inhämta betydligt mer revisionsbevis än tidigare och behövt göra mer omfattande och kritiskt granskningsarbete. Samtidigt har man i de fall bolaget drabbats negativt och det råder tvivel om fortsatt drift behövt säkerställa att bolaget upplyst om detta på ett korrekt i sätt årsredovisningen. Även om det inte råder tvivel om den fortsatta driften trots ekonomiska påföljder i samband med Covid-19 har man även behövt säkerställa som att bolaget upplyser och redogör om detta som en väsentlig händelser under räkenskapsåret. Varför man behövt göra en mer omfattande och kritisk granskning är för att man som revisor strävar efter att uppnå komfort i sitt arbete och inte missa något som kan vara av väsentlig betydelse att belysa om.

7. Slutsats, studiens bidrag och förslag på framtida forskning

I uppsatsen sjunde och sista kapitel framförs studiens slutsatser som besvarar uppsatsens frågeställning och syfte. Därefter presenteras studiens bidrag och förslag på framtida forskning inom området.

7.1 Slutsats

Uppsatsens frågeställning lyder enligt följande:

Hur har Covid-19 påverkat revisionsprocessen och de åtgärder revisorn vidtar för att känna sig komfortabla med sitt arbete?

Uppsatsen syfte lyder enligt följande:

Vi vill med den här studien bidra till den empiriska forskning som visar hur revisorns åtgärder och bedömningar har påverkats av Covid-19 under revisionsprocessens gång för att revisorn i slutändan ska känna sig komfortabel med sitt genomförda arbete.

Den främsta slutsatsen som kan dras utifrån vår studie är att pandemin både har haft positiva och negativa inslag på revisionsprocessen. Den främsta faktorn som har varit avgörande för revisionsprocessens utformning är hur stora ekonomiska konsekvenser pandemin haft på bolaget som ska granskas. Enligt Grant Thornton (2020) så har många företag varit oroliga för sin överlevnad eftersom att intäkterna har fallit och efterfrågan på varor och tjänster har minskat. Efter vår genomförda studie kan vi konstatera att Covid-19 inte haft negativa ekonomiska konsekvenser på samtliga branscher och har därmed inte inneburit ytterligare granskningsåtgärder för revisorn.

Gemensamt för alla bolag oavsett vilka ekonomiska konsekvenser Covid-19 haft är att man som revisor behövt väga in pandemin som en risk eftersom både revisorerna själva och bolagets

ekonomiavdelningar arbetat på distans. Att revisorerna arbetat på distans har påverkat upptäcktsrisken då man sett en ökad risk med att man som revisor inte upptäcker väsentliga felaktigheter när man sitter ensam och arbetar. Detta är dock något som man försökt minska genom att öka mängden granskningsåtgärder och tester under revisionen. Liknande incitament förekom under finanskrisen 2007-2008 där revisorerna la ner mer tid på revisionen och ökade granskningsåtgärderna för att på så sätt minska upptäcktsrisken (Elder et al. (2009). Omvänt så har den inneboende risken ökat till följd av att bolagets ekonomiavdelning arbetat på distans eftersom detta ökat risken för oegentligheter och redovisningsfel. Mer specifikt så är det främst kontorisen som är en del av den inneboende risken som påverkats. Kontorisen är den risk att det finns felaktigheter i den finansiella rapporteringen som uppstått genom misstag eller felaktiga grunder (Porter et al. 2012). Kontrollrisken är något som revisorerna dock inte sett någon högre risk med utan det har snarare varit att bolaget format nya kontroller till följd av pandemin, samtidigt som revisorerna identifierat flera brister i de befintliga kontrollerna. Att kontrollrisken inte ökat enligt revisorerna som intervjuades betyder att de upprättar väl fungerande interna kontroller samtidigt som deras granskningsåtgärder blir enklare att utföra (FAR, 2006).

Genom att bolaget upprättar nya kontroller minskar risken för fel i redovisningen vilket i sin tur får revisorn att känna sig mer komfortabel under granskningen.

Distansarbetet till följd av pandemin har även bidragit till att man inte haft lika omfattande kommunikation med kunden som tidigare. Kommunikation som oftast förs under lunch, fika och diskussioner har försvunnit vilket i sin tur gjort att man inte fångat upp lika mycket information om verksamheten som tidigare. Detta i sin tur har kommit att påverka revisorerna komfort till det negativa eftersom revisorn är beroende utav kunden som informationskälla.

Bortsett från distansarbetet har Covid-19 även inneburit en förändring av andra riskbedömningar kopplat till specifika poster såsom kundfordringar, intäkter och goodwill. Detta gäller dock för bolag som drabbats ekonomisk negativt eller verkar i en bransch som varit utsatt. De ökade riskerna har främst varit kopplat till värderings komplexitet som behövs substansgranskas ytterligare under granskningsfasen för att på så sätt kunna säkerställa att posten i sig är fri från väsentliga felaktigheter. Till följd av de mer komplexa värderingarna av vissa poster blir även mer specialistkunskap inom revisionsteamerna efterfrågat då dessa

värderingar kan komma omfatta en sån komplexitet som blir svårt för en mer junior revisor att bedöma. (Journal of accounting, 2019).

För ekonomiskt drabbade bolag har man även sett en förändring i väsentlighetsbedömningarna där man i de flesta fall behövt sänka väsentlighetstalen till följd av minskade intäkter. Genom att sänka väsentlighetstalen säkerställer man även att väsentliga poster fångas upp under granskningsfasen vilket i sin tur ökar graden av komfort. Carrington & Cacsús (2007) belyser dimensionen om komfort som förnyelse som handlar om att det som är väsentligt för en kund ena året inte behöver vara väsentligt nästa år. Väsentlighetsnivåerna därmed kan därmed komma att ändras för att revisorn ska känna sig komfortabla och inte missa att granska något av väsentlig karaktär. Baserat på vår genomförda studie kan slutsatsen dras att väsentlighetsnivåerna har behövts revideras sett till tidigare år till följd av pandemin. Det som tidigare inte varit väsentligt för revisorn att granska har numera i vissa fall fått ett större fokus.

Utifrån empirin kan även slutsatsen dras att Covid-19 har genomsyrat hela revisionsprocessen. Under rapporteringen har revisorn behövt agera mer som en rådgivare och stötta bolaget som revideras främst gällande tolkning av regelverk och vilka upplysningar som kommer att behöva lämnas i årsredovisningen. Man har även behövt rådgiva bolagen gällande vilka stöd det finns att erhålla och säkerställa att bolaget är berättigade dessa. Revisor E menade även på att hon ser helst att bolaget lämnar en upplysning kring Covid-19s effekter på verksamheten innan hon känner sig tillräckligt komfortabel med att signera. Vidare har Covid-19 varit en omtalad punkt under de löpande rapporteringarna för att man som revisor ska kunna fånga upp vilka faktiska effekter Covid-19 har haft och kommer att ha på bolaget.

Att man försökt fånga upp effekterna av pandemin beror främst på att man som revisor vill kunna göra en korrekt bedömning och analys avseende bolagets fortlevnad. För att revisorn ska kunna göra en mer tillförlitlig bedömning och känna sig komfortabel med sitt uttalande i revisionsberättelsen har Covid-19 inneburit att man behövt vara mer kritisk och ifrågasättande gällande företagsledningens bedömningar om den fortsatta driften, därav har även detta område fått en betydligt större fokus. Ytterligare revisionsbevis har behövts inhämtas och vidare analyseras där man lagt stor fokus på att bedöma bolagets framställda prognoser. Bedömningarna kring den fortsatta drift har därmed varit mer omfattande och krävande från revisorernas synvinkel vilket även benämns i Tidningen Balans (2020). Detta för att man i

slutändan verkligen ska kunna fastställa om det finns några osäkerhetsfaktorer eller ej kopplat till Covid-19 och den fortsatta driften. Om det råder tvivel om företagets fortlevnad så ska företagsledningen lämnas upplysningar kring dessa osäkerhetsfaktorer i samband med bokslutet (IAS 1 punkt 25) och revisorns ska notera detta i revisionsberättelsen (Carrington 2016).

Avslutningsvis så har revisorerna behövt ha med sig Covid-19 i bakhuvudet under hela revisionsprocessen. Då revisorn alltid eftersträvar tillförlitliga och ändamålsenliga revisionsbevis som ska säkerställa att de finansiella rapporterna är fri från väsentliga felaktigheter har man behövt genomföra mer granskningsåtgärder än tidigare för att på så sätt kunna uppnå samma grad av komfort. Utöver de ytterligare granskningsåtgärderna har pandemin även lett till att revisorn måste genomföra sitt arbete med mer noggrannhet och utförlighet (Tidningen Balans, 2020)

Den fortsatta driften och värderingskomplexiteten för vissa poster till följd av osäkerheter kopplat till pandemin har gjort att det under vissa delar av revisionsprocessen blivit svårare att uppnå komfort. För att revisorn ska uppnå en grad av komfort som anses tillräcklig har man därför behövt vara mer kritisk och ifrågasättande under processens gång och inhämta ytterligare revisionsbevis.

7.2 Studiens litteratur och samhällsliga bidrag

Vår studie har bidragit till den empiriska forskning som visar på att revisorns åtgärder och bedömningar har påverkats av Covid-19 under revisionsprocessens gång, vilket tidigare varit en bristvara bland forskningen. Albitar et. al 2020 drog slutsatserna att Covid-19 påverkat revisorns bedömning av fortsatt drift och granskningsåtgärder men saknade empiriska studier för dessa påståenden. Att döma av tidigare historiska händelser finns det även incitament som tyder på att pandemin skulle komma att påverka revisionsprocessen. Men eftersom Covid-19 inte betraktats som en finansiell kris utan mer som en hälsokris med negativa inslag på ekonomin har vår studie inte enbart kunnat förlita sig på tidigare forskning som gjorts inom ämnet kopplat till kriser. Revisorns roll under en pandemi som denna skiljer sig åt på så sätt att

man behöver finnas till för kunderna och stötta dem på en annan nivå än tidigare och även behöva agera mer som rådgivare.

Revisorer utgör en viktig del av samhället då de framförallt bidrar till en ökad tillförlitlighet för de finansiella rapporterna och samtidigt minskar informationsasymmetrin. Detta i sin tur gör så att bland annat intressenter kan fatta rationella beslut utifrån de finansiella rapporterna (Carrington, 2016). Baserat på tidigare kriser har en oro skapats hos intressenter som dragits sig undan eventuella investeringar. Eftersom den unika kris som vi befinner oss i just nu även haft ekonomiska konsekvenser på företagen och världsekonomin som helhet så behöver intressenterna vara mer kritiska till de beslut som ska fattas. Vår studie visar på att revisorerna har tagit hänsyn till Covid-19 som en risk under sin gransknings och därmed genomfört ytterligare granskningsåtgärder. Revisorerna har även i samband med pandemin varit ytterst uppmärksamma, ifrågasättande och kritiska under revisionsprocessen för att säkerställa att de finansiella rapporterna är fria från väsentliga felaktigheter och visar en så rättvisande bild av företaget som möjligt. Detta för att i slutändan kunna känna sig tillräckligt komfortabla med sitt genomförda arbete som enligt Carrington (2016) uppnås när revisorn inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Eftersom revisorerna har anpassat revisionsprocessen till Covid-19 och vägt in detta under sitt genomförande behöver intressenterna därmed inte ana någon otrygghet utan kan på samma sätt som tidigare förlita sig på de finansiella rapporterna som publiceras.

Vår studie visar således på hur revisionsprocessen anpassar sig efter omständigheter som sker. Under kristider väger revisorerna in de eventuella omständigheterna i revisionsprocessen och reviderar därefter, just eftersom revisorn alltid liksom Carrington (2016) strävar efter att uppnå en viss grad av komfort i deras arbete och säkerställer så att inget väsentligt utelämnas.

7.3 Studiens bidrag till revisorer och företag

Eftersom revisorn ska agera som en oberoende part vars syfte är att öka tilliten för de finansiella rapporterna och informationen som företagen avlämnar blir revisorns roll ytterst viktig under dessa kristider (Revisorsinspektionen, 2020). De praktiska bidragen som revisorer främst kan ta del av utifrån vår studie är att man som revisor måste se över sin planering och granskningsåtgärder ytterligare under kristider som dessa, för att på så sätt säkerställa att man fångat upp allt som är av väsentlig betydelse. En revisor ska även vara beredd på att det kan dyka upp nya bevis under fältarbetet som Carrington (2016) nämner, och det gäller att vara extra förberedd under tider som dessa då det kan bland annat innebära mer arbete och att mer tid måste avsättas. Det gäller då även att vara extra kritisk vid bedömning av företagets fortlevnad och ta hänsyn till att regeringen tillslut inte kommer att ha möjligheten att tillföra företag med stödpaket. Därför blir det extra viktigt för företagen under sådana här tider att försöka få in sina likvida medel från kärnverksamheten och därmed inte förlita sig på stödpaketen. Detta kan i många fall vara utmanande för företag då man inte alltid har en lösning på hur man ska få igång kassaflödet under en kris som denna. Företagen bör dock sträva efter att vara mer likvida under dessa tider och samtidigt mer försiktiga med eventuella investeringar. Det är i synnerhet därför extra viktigt att revisorer hjälper sina kunder och agera mer som rådgivare under dessa tider. Detta genom att framförallt försöka stötta företagen och eliminera den oro som uppstått kring företagets överlevnad och minskade intäkter som Grant Thornton (2020) beskriver. Men även genom att framförallt hjälpa kunderna med krishanteringar så att man är beredd för vad som än komma skall. Att hjälpa sina kunder och agera mer som rådgivare under dessa tider kan därmed innebära att man som revisor kan sänka risken för vissa områden under revisionen och därmed minska mängden granskningsåtgärder som krävs för att uppnå en viss komfort. Vidare gör det även att revisorn får en större förståelse för kundens verksamhet och minskar informationsasymmetrin mellan revisorn och företaget som granskas. Genom att minska denna informationsasymmetri mellan företaget och revisorn så kan revisorn göra mer korrekta och tillförlitliga bedömningar, vilket i sin tur gynnar intressenterna. Att eliminera osäkerheter och skapa trygghet mellan företag och intressenter något som blir ytterst viktigt enligt Carrington (2016) under kristider. Revisorn ses som en säkerhet för intressenterna (Pentland, 1993), därför blir det just under sådana här tider ytterst angeläget för revisorer att sätta sig in i bolagets som granskas för att kunna göra mer tillförlitliga uttalande gällande företaget och på så sätt skapa en trygghet för intressenterna.

Slutligen så har Covid-19 påverkat många delar av revisionsprocessen. Revisorerna måste således förbli fokuserade på deras etiska ansvar och allmänhetens intresse och därmed revidera revisionsprocessen genom att ta hänsyn till Covid-10 och agera med professionell skepticism för att slutligen kunna göra sina professionella bedömningar (IFAC, 2020).

7.4 Förslag på framtida forskning

Eftersom att denna studie genomfördes mitt under pandemin skulle ett intressant ämne att undersöka i framtiden vara vilka slutliga effekter pandemin fått på revisionsprocessen. Detta eftersom då har vi ett tydligare facit på följderna vilket därmed kan bidra till ytterligare slutsatser kring ämnet.

Ett annat intressant område att undersöka är huruvida distansarbete inom revisionsbranschen kommer att fortsätta i samma utsträckning som under pandemin och därmed undersöka vilken påverkan detta kommer att få både ekonomiskt för revisionsbyråerna men även på effektiviteten i revisorns arbete.

Referenslista

- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods*. Oxford: Oxford university press.
- Carrington, Thomas. 2016. *Revision*. 2.uppl. Stockholm: Liber AB
- Carrington, T., & Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort, Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, 16 (1), 35-58.
<https://doi.org/10.1080/09638180701265846>
- Chaney, P. K. and K. L. Philipich (2002). "Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure." *Journal of Accounting Research* 40(4): 1221-1245.
- Christofer Arnold (2020). Summary of Covid-19 Audit Considerations (IFAC).
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
- De Martinis, M.R. & Burrowes, A.W. (1996). Materiality and risk Judgements: A Review of Users' Expectations, *Managerial Finance*, vol 22, issue 9, pp. 16-33
- Denscombe, M. (2014). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Eilifsen, A., Glover, S., Messier, W., & Prawitt, D. (2013). *Auditing and assurance services*. Maidenhead, UK: McGraw-Hill Education.
- Elder, R. J., Zhang Y., Zhou J. & Zhou N. 2009, "Internal Control Weaknesses and Client Risk Management", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 24, no. 4, pp. 543-579.
- Europe, WHO (2020). *Coronavirus disease (COVID-19) pandemic*
<https://www.euro.who.int/en/health-topics/health-emergencies/coronavirus-covid-19/novel-coronavirus-2019-ncov>
- FAR online
https://www.faronline.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/r/rb_revisionsberattelse/?q=revisionsber%C3%A4ttelse
- Far (2006) ISA 1
- Far (2006) ISA 320
- FAR (2006) ISA 570

<https://www.faronline.se/dokument/isa/isa/isa570/>

FAR. (2020a). *FAR:s Samlingsvolym Revision 2020*. Stockholm: FAR AB.

FAR, *ISA 570 fortsatt drift*

<https://www.faronline.se/dokument/isa/isa/isa570/>

Florea, R. & Florea, R. (2012). The Implications of Inherent Risks' Assessment in Audit Risk Limitation, *Economy Transdisciplinarity Cognition*, vol. 15, issue 1, pp. 45-49

Folkhälsomyndigheten. (2020). *Spridningen av covid-19 är en pandemi*

<https://www.folkhalsomyndigheten.se/nyheter-och-press/nyhetsarkiv/2020/mars/spridningen-av-covid-19-ar-en-pandemi/>

Gopinath, Gita. 2020. Limiting the economic fallout of the coronavirus with large targeted policies. Richard Baldwin and Beatrice Weder di Mauro (red). *Mitigating the COVID Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever It Takes*. London: CEPR Press, 41-47.

Grant Thornton, företagarna (2020). *Hur ska företag hantera covid-19 i samband med årets revision?*

<https://www.foretagarna.se/kampanjer/entreprenorstid/effektivare-foretagande/hur-ska-foretag-hantera-covid-19-i-samband-med-arets-revision/?fbclid=IwAR26MdUZFdSdRll6p0nX-4PFfOSU-zjuCsIReJwEbRCfjJnqA3uIEg4n1uE>

Huss, F. H. Jacobs, F. A. & Patterson, D. M. (1993). Managing Risk in Public Accounting Firms, *Risk Management*, 40(9), pp. 51-60

Iskander, T. M. & Iselin, E. R. 1999, "A review of materiality research", *Accounting Forum*, vol. 23, no. 3, pp. 209-239.

Khaldoon Albitar, Ali Meftah Gerged, Hassan Kikhia, Khaled Hussainey (2020).

Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality

Marton, Sandell och Sockenstrand 2018. *Redovisnings-Från bokföring till analys*

Pentland, B. 1993. Getting Comfortable With The Numbers. *Auditing and the micro-production of Macro order*. *Accounting, Organization and Society*.18 (7): 605-620

Porter B., Simon J. & Hatherly, D. (2012). *Principles of External Auditing* (3rd ed.). England: A John Wiley & Sons, Ltd

PWC (2011). *Revisionsberättelse eller bokslutsrapport- vad behöver du?*

<https://www.pwc.se/sv/revision/revisionsberattelse-eller-bokslutsrapport.html>

PWC, (2020). *Covid-19: Låt oss alla ta vårt ansvar.*

<https://www.pwc.se/covid-19?fbclid=IwAR2azd2knHh06GP8zUBIriwVp9WCtE0Dsy6-bztKGt52dJZOybhJY2-wb5A>

Regeringskansliet. 2020a. *Tillfälligt sänkta socialavgifter med anledning av coronaviruset.*

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

Regeringskansliet. 2020b. *Företag får stöd baserat på omsättningstapp.*

<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2020/04/foretag-far-stod-baserat-pa-omsattningstapp/>

Regeringskansliet, 2021. *Omställningsstöd även i maj och juni*

<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2021/03/omstallningsstod-aven-i-maj-och-juni/>

Revisorsinspektionen, (2020) *Information med anledning av coronaviruset, covid 19.*

<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/information-med-anledning-av-coronaviruset-covid-19/?fbclid=IwAR15jtJNHtR1Hyf3jruRruDlrXHjmv-CP3en2YJ4Oghyddq3-1KFH100qew>

Revision, Thomas Carrington, andra upplagan, 2016. Liber AB.

Revisorslag (2001:883)

<https://lagen.nu/2001:883>

Ridley, C. (2006). Not just a phase. *In the black*, 76(7), 65–67.

Sveriges Riksdag (2004) *Aktiebolagslag (1975:1385)*

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-19751385_sfs-1975-1385

Tidningen Balans (2014) *Revisionskvalitet, vad är det?*

<https://www.tidningenbalans.se/debatt/revisionskvalitet-vad-ar-det/>

Tidningen Balans, (2020). *Revisorer – tänk på det här inför kvalitetskontrollen*

<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/revisorer-tank-pa-det-har-infor-kvalitetskontrollen/>

Trohammar, C.-J., & FAR. (2006). *Revision: en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

Xu, Y., Carson, E., Fargher, & N, Jiang, A. 2011, *Audit Responses in Changes of Business*

Risk: The Impact of the Global Financial Crisis on Auditors' Behaviour in Australia. Working Paper, University of New South Wales.

Årsredovisningslagen (1995) <https://lagen.nu/1995:155>

Bilaga 1

Intervjuguide:

Allmänt:

1. Vad har du för titel?
2. Hur länge har du arbetat som revisor?
3. Vilken bransch och storlek på företag har du upplevt påverkats mest av Pandemin ekonomiskt?

Planeringsfasen:

1. Hur arbetar du under planeringsfasen, hur går processen till? Ev fråga ifall något förändrats under denna process(kortfattat)?

Hur har Covid 19 påverkat revisionsrisken? Inneboende, kontrollrisk och upptäcktsrisk

Vad har Covi 19 inneburit för din riskbedömningen som revisor?

2. Revisionsrisken består utav tre delar: Inneboende risk, kontroll risk och upptäcktsrisk. Hur påverkas dessa riskbedömningar under händelser som Covid-19? (Minskning eller ökning) Har riskbedömningarna påverkats eller förändrats för de bolagen som drabbats ekonomiskt av pandemin?
3. Hur har väsentlighetsbedömningarna påverkats? Har man sänkt väsentlighetstalen för de bolag som drabbats ekonomiskt?

3. Har du upplevt att dina kunder har ökat deras interna kontroller i samband med covid-19?
4. Upplever du att du har behövt genomföra mer intervjuer eller behövt ställa mer frågor under revisionsprocessen än tidigare till företagsledningen/ekonomiansvarige för att kunna ta fram tillräckliga revisionsbevis?

Granskningsfasen:

1. Hur arbetar du under granskningsfasen, kan du kortfattat berätta de väsentliga delarna i denna del av processen?
2. Vad definierar ett signifikant konto samt väsentligt men icke signifikant konto?
3. Kan du förklara hur du använder dig utav räkenskaps påstående under revisionsprocessen?
4. Hur påverkar risk och väsentlighetsbedömningen genomförandet av granskningsarbetet? (Görs mer granskning för de konton ni bedömer risken av väsentliga fel som hög)
5. Har fokuset på någon speciell post i de finansiella rapporterna vid substansgranskning ökat respektive minskat pga pandemin? Sett större risk med en viss post? Bedömt andra konton som väsentliga/signifikanta än tidigare ?
6. Upplever du att värderingen av vissa poster har blivit mer komplicerade till följd av Covid 19?
7. Varulagret är oftast en väsentlig post. Hur har ni gjort era kontroll inventeringar under pandemin? Om det har skett på distans har du behövt vidta ytterligare granskningsåtgärder för att kunna förlita er och känna er trygga med testet och vilka isåfall?
8. Har du behövt lägga ner mer tid på revisionen generellt nu än före pandemin och isåfall under vilken del av revisionsprocessen har du behövt göra det? Har du behövt involvera mer

specialister?

9. Regeringen satt in olika stödpaket - vilket av dessa anser du att företagen utnyttjar mest och har störst nytta av? Har man behövt inhämta revisionsbevis som stryker styrker dessa?

Rapporteringsfasen

1. Har rapporteringsfasen påverkats? Har du behövt lämna mer kritik och åsikter kring redovisningen under era rapporteringar som sker löpande under granskningens gång?

2. Hur har din roll som revisor påverkats? Har du behövt agera mer som rådgivare till bolaget som revideras?

3. Har antalet orena revisionsberättelser ökat? Tror du att detta är något som kommer att öka om pandemin fortsätter?

4. Finns det några andra delar under rapporteringsfasen som du upplevt har påverkats (förbättrats/försämrats till följd av pandemin)?

Fortsatt drift:

1. Hur har du som revisor arbetat med bedömning av fortsatt drift under pandemin? Är man mer kritisk i bedömning av klientens fortlevnadsförmåga? Har antalet goingconcern anmärkningar ökat?

2. Hur identifierar du osäkerheter kring fortsatt drift? Vilka indikatorer tyder på finansiella problem som kan leda till osäkerheter om fortsatt drift?

3. Om företaget har fått omsättningstöd men du anser att företaget trots efter pandemin kommer fortsätta ha minskade intäkter görs en goingconcern anmärkning isådannafall?

Övriga frågor:

1. Vilka delar eller del av revisionsprocessen upplever du har påverkats mest av pandemin?

2. Har du något ytterligare att tillägga som du anser kan vara till nytta för vår uppsats?

3. Vilka ytterligare granskningsåtgärder har behövts vidtas för företag som drabbats ekonomiskt av pandemin?