

## **Intern kontroll & Finansiell rapportering**

Hur kan intern- och externrevision samverka  
för att skapa en effektiv revision?

**Handledare: Esbjörn Segelod**

**Västerås 2008-06-05**

**Anette Bergström**

**700822**

**Hanna Wengrud**

**840413**

**Grupp 1852**

## Förord

Med dessa rader vill vi tacka vår handledare Esbjörn Segelod, vår lärare Leif Carlsson i magisterkursen Ekonomistyrning och redovisning samt våra seminarieopponenter för god handledning och värdefulla synpunkter.

Sist men inte minst vill vi tacka våra respondenter för att vi fick ta deras tid i anspråk och för deras bidrag till vår uppsats.

Ämnesområdet för vår uppsats har varit mycket intressant och givande för oss att studera. Vi har fått ökad förståelse för hur intern- och externrevisionen verkar i en miljö som präglas av fokus på intern kontroll. Vi tror att vi kommer att ha nytta av dessa kunskaper när vi går ut i arbetslivet som ekonomer.

Västerås, juni 2008

*Anette Bergström*

*Hanna Wengrud*

## Sammanfattning

<b>Datum</b>	2008-06-05
<b>Nivå</b>	Magisteruppsats i företagsekonomi, 15hp
<b>Författare</b>	Anette Bergström                      Hanna Wengrud
<b>Handledare</b>	Esbjörn Segelod
<b>Titel</b>	Intern kontroll och finansiell rapportering – Hur kan extern- och internrevision samverka för att skapa en effektiv revision?
<b>Problem</b>	Våra problemformuleringar är: Vilken roll och ansvar har internrevisionen och externrevisionen? Har svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisorernas roller? Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering? Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?
<b>Syfte</b>	Vårt syfte är att öka förståelsen för internrevisionens och externrevisionens respektive roller och ansvar samt undersöka om införandet av koden alternativt SOX har påverkat deras roller. Syftet är också att beskriva hur intern- och externrevisionen arbetar och samverkar för att stärka den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen för att tillsammans skapa en effektiv revision.
<b>Metod</b>	Vi har genomfört en kvalitativ undersökning utifrån delvis strukturerade intervjuer med tre internrevisorer och tre externrevisorer samt sekundärdata som litteratur, artiklar och Internet.
<b>Resultat</b>	Undersökningen visar att internrevisionen och externrevisionen har olika uppdragsgivare och olika granskningsinriktning, men det ligger i båda parter intresse att kvalitetssäkra den interna kontrollen över finansiell rapportering. Införandet av koden och SOX har lett till ökat fokus på intern kontroll. Koden har däremot inte påverkat intern- och externrevisorns roller. SOX har emellertid lett till mer arbete på grund av detaljerad lagstiftning. För att stärka den interna kontrollen över finansiell rapportering fokuserar båda parter på områden där risken för väsentliga fel är störst. De signalerar om brister till varandra och lämnar synpunkter till ledningen. COSO:s ramverk för intern kontroll ligger till grund för båda parternas arbetsmetodik. Genom en tydlig rollfördelning, regelmässig kommunikation och en gemensam syn kring riskområden, planering och intentioner kan intern- och externrevisorn samverka för att stärka den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen och skapa en effektiv revision.

## Abstract

<b>Date</b>	2008-06-05
<b>Level</b>	Master thesis in business administration, 15 credits
<b>Authors</b>	Anette Bergström                      Hanna Wengrud
<b>Supervisor</b>	Esbjörn Segelod
<b>Title</b>	Internal control and financial reporting – How can the internal and external audit interact in order to create an efficient audit?
<b>Problem</b>	Our questions are: What are the roles and responsibilities of the internal and the external audit? Has the Swedish code of corporate governance or SOX influenced the roles of the internal and external auditors? How do the internal and the external auditor work to enhance the internal control of financial reporting? How can the internal and the external auditor interact to create an effective audit regarding internal control of the financial reporting?
<b>Purpose</b>	The purpose is to increase the comprehension of the internal and the external audits' respective roles and responsibilities and to examine if the introduction of the code or SOX has influenced their roles. The purpose is also to describe how the internal and external audit work and interact in order to enhance the internal control of financial reporting in order to create an effective audit
<b>Method</b>	Our study was conducted from qualitative partial structured interviews with three internal auditors and three external auditors and also secondary information such as literature, articles and the internet.
<b>Conclusion</b>	Our study shows that the internal and the external audit have different principals and different audit emphasis, but it is in both interests to qualify the internal control of financial reporting. The introduction of the code and SOX has led to increased focus on internal control. The code has not influenced the roles of the internal and external auditors, whereas SOX has through additional work due to detailed legislation. In order to enhance the internal control of financial reporting, both sides focus on areas where the risk for material misstatements is major. They signal about deficiencies to each other and submit their views to the management. The COSO framework is fundamental for the working procedures of both sides. Through clear assignment of roles, regular communication and a common view around risk areas, planning and intentions, the internal and external auditor will be able to interact in order to enhance the internal control of financial reporting and create an effective audit.

## Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b> .....	<b>- 1 -</b>
1.1 Ökade krav på bolagsstyrning och internkontroll .....	- 1 -
1.2 Intern- och externrevisionens roller.....	- 3 -
1.3 Problemdiskussion.....	- 4 -
1.4 Syfte.....	- 5 -
1.5 Målgrupp.....	- 6 -
1.6 Avgränsning .....	- 6 -
1.7 Disposition .....	- 6 -
<b>2 Metod</b> .....	<b>- 7 -</b>
2.1 Ämnesval .....	- 7 -
2.2 Metodval .....	- 7 -
2.3 Datainsamling.....	- 7 -
2.3.1 Insamling av sekundärdata.....	- 8 -
2.3.2 Insamling av primärdata.....	- 8 -
2.3.3 Urval av respondenter.....	- 9 -
2.4 Källkritik .....	- 10 -
<b>3 Teoretisk referensram</b> .....	<b>- 11 -</b>
3.1 Agentteorin.....	- 11 -
3.2 Intressentmodellen.....	- 11 -
3.3 Etik.....	- 12 -
3.4 Bolagsstyrning.....	- 12 -
3.4.1 Sarbanes-Oxley Act.....	- 13 -
3.4.2 Svensk kod för bolagsstyrning .....	- 13 -
3.5 Intern kontroll.....	- 14 -
3.5.1 Koden och SOX om intern kontroll.....	- 15 -
3.5.2 COSO och dess ramverk.....	- 16 -
3.5.3 Intern kontroll av den finansiella rapporteringen .....	- 17 -
3.6 Internrevisionen.....	- 19 -
3.7 Externrevisionen.....	- 22 -
3.8 Samarbete mellan internrevisionen och externrevisionen .....	- 25 -
3.9 Revisionsstandard i Sverige (RS).....	- 26 -
3.10 Projekt om samarbete mellan IIA och FAR SRS .....	- 27 -
3.11 Sammanfattning av referensramen .....	- 28 -
<b>4 Empiri</b> .....	<b>- 30 -</b>
4.1 Internrevisionen.....	- 30 -
4.2 Externrevisionen.....	- 35 -
4.3 Sammanfattning av empirin .....	- 43 -
<b>5 Analys</b> .....	<b>- 45 -</b>
<b>6 Slutsatser</b> .....	<b>- 52 -</b>
6.1 Slutdiskussion.....	- 55 -
6.2 Förslag till fortsatt forskning.....	- 56 -
<b>Källförteckning</b> .....	<b>- 57 -</b>
<b>Bilaga 1: Intervjuguide</b>	

# 1 Inledning

Här presenterar vi en bakgrund till de ökade kraven på bolagsstyrning (eng. corporate governance) och internkontroll som har uppstått efter de senaste årens stora redovisningsskandaler. Vi diskuterar därefter internrevisionens och externrevisionens roller och hur de har påverkats av de ökade kraven på intern kontroll. Avslutningsvis formulerar vi de forskningsfrågor vi vill studera.

## 1.1 Ökade krav på bolagsstyrning och internkontroll

Majoriteten av det svenska folket är direkt eller indirekt aktieägare och berörs därmed påtagligt av hur de börsnoterade företagen sköts. Det är av yttersta vikt för samhället att vi har ett näringsliv som är dynamiskt, värdeskapande och som framförallt åtnjuter allmänhetens förtroende.<sup>1</sup> Den externa redovisningen syftar till att ge företagets intressenter information om företagets ekonomiska ställning. Det handlar om att teckna en så trovärdig och korrekt bild som möjligt av verksamheten, att intressenterna långsiktigt kan grunda sina beslut utifrån den. Men tyvärr har det ibland visat sig vara frestande, att inom ramen för regelverket, försöka förmedla en bättre bild av verksamheten som inte överensstämmer med verkligheten.<sup>2</sup>

Det senare har vi sett flera exempel på under de senare åren då ett stort antal redovisningsskandaler inträffat i USA och Europa. Enron är det fall som har fått mest uppmärksamhet och betraktas ofta som bekräftelsen på en trend av parallella fall världen över.<sup>3</sup> Enron bedömdes i stort följa USA:s regler för god redovisningssed (US GAAP), men med en manipulerad bokföring målades en bild upp av Enron som var större, lönsammare, mindre skuldsatt och mer säkert än den verkliga bilden. Hela affären var till en början helt obegriplig, men snart blev det klart att det handlade om manipulerad redovisning, korruption, mystiska och oetiska affärer, rubbad maktfördelning, ifrågasatta revisorer och privatekonomisk girighet. Enron:s kollaps har lett till en debatt om vikten av att utbilda och bemanna styrelser så att de kan upptäcka felaktig finansiell redovisning. Nya förutsättningar för redovisning och revision har uppkommit därefter.<sup>4</sup>

Dessa redovisningsoegentligheter har chockerat både samhället och affärsvärlden, inte bara på grund av den enorma omfattningen på skandalerna, men också på grund av uppdagandet att ifrågasatt redovisningspraxis var mycket mer försåtligt och utbrett än vad man tidigare har kunnat föreställa sig. En koppling mellan dessa redovisningsunderlåtenheter och svag bolagsstyrning började uppenbaras. Flertalet forskare anser att svag bolagsstyrning är den främsta orsaken till svag prestation, manipulerad redovisning och missnöjda intressenter.<sup>5</sup> Företagen och revisorerna måste flytta fokus till uppförandet och ledarskapet i företagen, inte bara titta på att god redovisningssed efterföljs. Detta kan vara nyckeln till att förhindra framtida

---

<sup>1</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 3

<sup>2</sup> Samuelson (2004), s. 187

<sup>3</sup> Holm, Birkholm Laursen (2007), s.322

<sup>4</sup> Flening (2003), s. 28

<sup>5</sup> Ramaswamy (2005), s. 68

skandaler samt garantera företagsrapporteringens främsta kvaliteter: transparens och öppenhet.<sup>6</sup>

För att återvinna kapitalmarknadens och allmänhetens förtroende ställs idag höga krav på hur företagen styrs. Bolagsstyrning betecknar hela det fält som berör intern styrning, kontroll och riskhantering i företag.<sup>7</sup> I grunden handlar det om hur bolag som inte leds av sina ägare, ska drivas med sina ägares intresse för ögonen.<sup>8</sup> Separationen av ägarskap och kontroll är ett fundamentalt problem i bolagsstyrningen, vilket förhindrar aktieägare och andra intressenter att kontrollera företaget direkt. Sålunda krävs två nödvändiga element för att dessa indirekt ska kunna kontrollera företaget; nämligen styrelsens effektiva övervakning av den verkställande ledningen, samt styrelsens redovisningsskyldighet till aktieägarna och intressenterna.<sup>9</sup>

Detta har lett till en ökad reglering inom bolagsstyrning. I USA antogs år 2002 en ny detaljerad lagstiftning, den s.k. Sarbanes-Oxley Act (SOX), som reglerar flera områden inom bolagsstyrning. Bland annat att bolagets ledning ansvarar för att utvärdera den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.<sup>10</sup> Den svenska modellen för bolagsstyrning, "Svensk kod för bolagsstyrning" (koden), bygger på självreglering och tillämpas sedan den 1 juli 2005 av börsnoterade bolag med marknadsvärde över tre miljarder kronor.<sup>11</sup> Den har inneburit en ökad reglering innefattande ökade krav på intern kontroll jämfört med tidigare, främst avseende den finansiella rapporteringen. Intern kontroll innebär aktiviteter som utförs av ledning och övriga medarbetare inom organisationen och som hjälper företaget att utnyttja sina resurser väl, skydda sina tillgångar, ge en tillförlitlig finansiell rapportering samt efterleva lagar och regler. Den interna kontrollen byggs upp inom organisationen och av rutiner som säkerställer att redovisningen blir korrekt och fullständig och att bolagets resurser används på det sätt som styrelsen och VD har tänkt sig. Ett bra system för intern kontroll förhindrar att fel i det dagliga arbetet, avsiktliga såväl som oavsiktliga, leder till fel i redovisningen eller förluster för bolaget.<sup>12</sup>

Enligt koden ska styrelsen i samband med årsredovisningen beskriva sin bolagsstyrning i en särskild bolagsstyrningsrapport. I rapporten ska ett avsnitt ingå om bolagets interna kontroll avseende den finansiella rapporteringen. Det ska framgå vilka delar av rapporten som är granskade av bolagets revisor. Till sin hjälp för att utvärdera den interna kontrollen, kan styrelsen tillsätta en särskild granskningsfunktion, s.k. internrevision. Ifall bolaget väljer att inte tillsätta en internrevision, ska styrelsen årligen i rapporten utvärdera behovet av en sådan funktion och motivera sitt ställningstagande. Det yttersta ansvaret för bolagsstyrning och den interna kontrollen ligger alltså hos styrelsen.<sup>13</sup> Kodens avsnitt om intern kontroll och internrevision har medvetet hållits kortfattad, eftersom det anses vara ett område där praxis

<sup>6</sup> Ramaswamy (2005), s. 69

<sup>7</sup> Brytting, Egels (2004), s. 57

<sup>8</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, [www.bolagsstyrning.se/sv/0000003.asp](http://www.bolagsstyrning.se/sv/0000003.asp)

<sup>9</sup> Holm, Birkholm Laursen (2007), s. 325

<sup>10</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 9

<sup>11</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, [www.bolagsstyrning.se/sv/0000004.asp](http://www.bolagsstyrning.se/sv/0000004.asp)

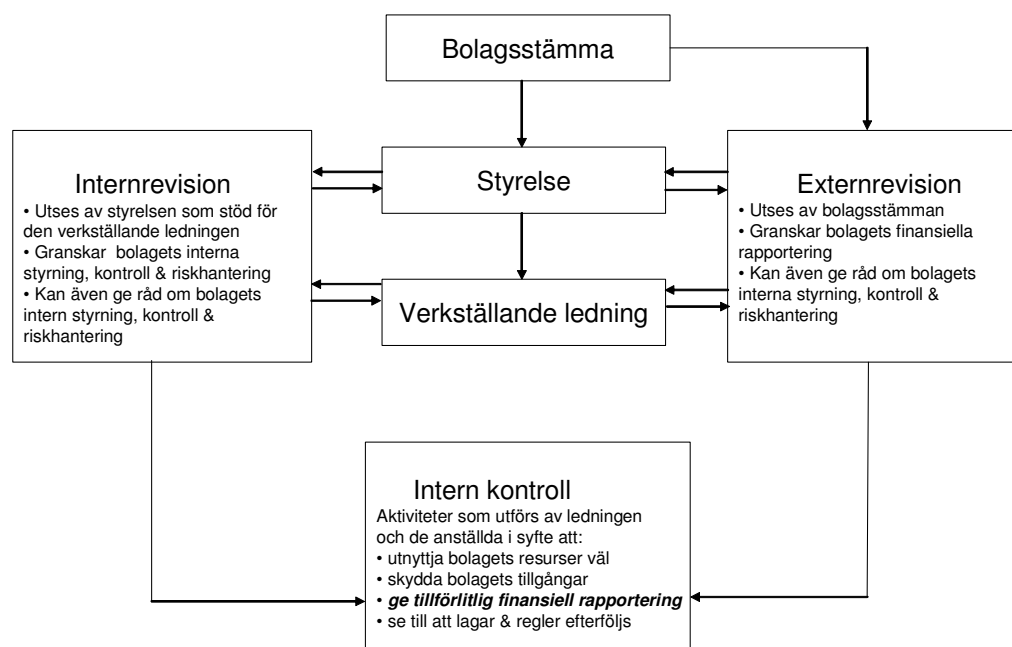
<sup>12</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 9-11

<sup>13</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 29-33

behöver få utvecklas.<sup>14</sup> Den interna kontrollen är alltså ett kärnkoncept inom både bolagsstyrningen och den finansiella rapporteringen, vilket innebär att det berör både internrevisionen och externrevisionen.<sup>15</sup>

## 1.2 Intern- och externrevisionens roller

Bolagsstyrningens fyra hörnstenar består av styrelsen, den verkställande ledningen, internrevisionen och externrevisionen, se figur 1. En solid bolagsstyrning kräver ett effektivt samspel mellan dessa fyra parter. En kritisk komponent i deras förhållande är samspelet mellan internrevisionen och externrevisionen.<sup>16</sup> Den grundläggande skillnaden mellan interna och externa revisorer är att de har olika uppdragsgivare. Den interna revisorn har styrelsen som uppdragsgivare och ska finnas som ett icke-obligatoriskt stöd till den verkställande ledningen, medan den externa revisorn utses av bolagsstämman och ska finnas enligt lag. Den interna revisorn granskar att bolagets interna kontroll fungerar väl och ger ofta råd och lösningar till styrelsen och ledningen hur den kan förbättras. Det innebär att den interna revisorn granskar det som han själv har varit med att utarbeta. Arbetet kräver stor kompetens och djupa kunskaper om bolagets verksamhet och branschen den verkar i.<sup>17</sup>



Figur 1: Bolagsstyrningens hörnstenar  
Källa: Egen bearbetning

Den externa revisorns huvudsakliga uppgift är att granska bolagets finansiella rapportering. Det innebär att granska företaget mer på bredden för att försäkra sig om att den information som företaget lämnar ut om sin ekonomiska situation och om VD:s och styrelsens förvaltning är tillförlitlig och kvalitetssäkrad samt följer lagar

<sup>14</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 10

<sup>15</sup> Holm, Birkholm Laursen (2007), s. 324

<sup>16</sup> Richards (2003), s. 34

<sup>17</sup> Wennberg (1993)



och regler. Målet med revisionen är att lämna en revisionsberättelse i vilken revisorn förmedlar den grad av tillit som revisorn har skaffat sig till det granskade materialet. Syftet är att tillgodose intressenternas upplysningsbehov, så att de slipper göra egna kontroller för att skapa tilltro till företagets finansiella rapportering.<sup>18</sup> För att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på, måste den externa revisorn skaffa sig tillräcklig och ändamålsenlig information om verksamheten.<sup>19</sup> En möjlighet är att bilda sig en uppfattning om hur företagets interna kontroll fungerar i de delar som har betydelse för räkenskapspåståendena. Brister i denna kan leda till fel i den finansiella rapporteringen.<sup>20</sup> Den externa revisorn kan också ha rådgivande funktion. Redovisnings- och revisionsbyråer har vuxit stort under de senaste årtiondena både vad gäller storlek och utbud av tjänster. Från att ha uppfattats som små byråer med fokus på revision och finansiell rapportering har de gått till att vara stora multinationella företag som erbjuder en värdeskapande funktion bland annat inom intern styrning, kontroll och riskhantering.<sup>21</sup>

### 1.3 Problemdiskussion

Redovisningsskandalerna har skadat förtroendet för den finansiella rapporteringen. Det har kastat ljus på de externa revisorernas misslyckande att kontrollera, identifiera och rapportera om manipulation i den finansiella rapporteringen. Det har lett till ökade krav på den finansiella rapporteringens transparens och öppenhet, vilket i sin tur har bidragit till högre krav på bolagsstyrning och den interna kontrollen.<sup>22</sup> I vår uppsats vill vi titta på hur internrevisorer och externrevisorer arbetar och samverkar, främst vad gäller intern kontroll över den finansiella rapporteringen. I föregående avsnitt, 1.2, har vi gett en övergripande bild av internrevisionens och externrevisionens huvudsakliga uppgifter, samt i vilken mån de kommer i kontakt med intern kontroll. Vi vill öka förståelsen för vilken roll och vilket ansvar internrevisionen och externrevisionen har inom en organisation, med fokus på intern kontroll och finansiell rapportering.

- *Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen och externrevisionen?*

Det utvidgade ansvaret för bolagsstyrningen och den interna kontrollen genom koden och SOX sätter press på styrelser som ofta övervakar komplexa organisationer. På grund av detta behöver de assistans med att samla nödvändig information för att kunna bedriva en effektiv bolagsstyrning. Internrevisorernas viktigaste uppgift är att stötta styrelsen i detta arbete, bland annat genom att ge information, råd och expertis. De utvidgade kraven på bolagsstyrning hos styrelsen har även inneburit en utvidgad roll för internrevisorerna.<sup>23</sup> Det förs en debatt om att fokuseringen på bolagsstyrning och intern kontroll har stärkt internrevisorernas roll till nackdel för externrevisorerna. Internrevisorerna har kommit närmare ledningsprocessen och har nu en unik möjlighet att positionera sig som en outhärlig resurs och rådgivare till styrelsen genom att skapa mervärde i bolagsstyrningsfrågor, dvs. i frågor rörande

<sup>18</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 19-23

<sup>19</sup> *Ibid*, s. 29

<sup>20</sup> *Ibid*, s. 45

<sup>21</sup> Holm, Birkholm Laursen (2007), s. 328

<sup>22</sup> *Ibid*, s. 328-329

<sup>23</sup> Gramling, Hermanson (2006), s. 37-38

intern styrning, kontroll och riskhantering. Risken finns att den externa revisorn därmed förlorar sin framtoning som värdeskapande expert på intern styrning, kontroll och riskhantering och får återgå till sin mer traditionella revisionsroll. Det kan leda till konflikter och ett konkurrensförhållande mellan intern- och externrevisorer, eftersom intern styrning, kontroll och riskhantering är ett område som båda vill vara med om att utveckla.<sup>24</sup> Med anledning av detta ställer vi oss frågan om internrevisorer och externa revisorer anser att Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX har påverkat deras respektive roller?

- *Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisorernas roller?*

Det är viktigt att ha i åtanke att det enbart är börsnoterade bolag med marknadsvärde över 3 miljarder kronor som behöver följa koden. Enligt koden får bolaget själv bestämma om det vill tillsätta en egen internrevision. Väljer det att inte ha en internrevision måste det motivera sitt ställningstagande i bolagsstyrningsrapporten. I de fall bolaget inte har en egen internrevision, kan den externa revisorn själv granska bolagets interna kontroll för att kunna ta ställning till ifall den finansiella rapporteringen kan anses vara tillförlitlig. Om bolaget har en egen internrevision vill naturligtvis den externa revisorn kunna stödja sig på deras arbete. Det ligger i både externrevisionens och internrevisionens intresse att stärka den interna kontrollen, så att den finansiella rapporteringen blir tillförlitlig. En effektiv kommunikation mellan dessa olika revisorsroller skulle kunna minska dubbelarbete samt skapa mervärde till bolaget<sup>25</sup>.

- *Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?*

Samordning mellan internrevision och externrevision är viktig eftersom den ökar effektiviteten hos revisionen som helhet. Ingenting formen av revision kan ersätta den andra, istället kan de stötta varandra. När revisionen praktiserar oberoende och objektivt, enligt god revisions sed, samt i enlighet med lagar och rekommendationer, och inkluderar samordning och samarbete, så kan båda yrkena effektivt fullgöra sina respektive viktiga roller inom bolagsstyrning och därmed positivt påverka allmänhetens förtroende.<sup>26</sup>

- *Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?*

## 1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att öka förståelsen för internrevisionens och externrevisionens respektive roller, undersöka om koden alternativt SOX har påverkat deras rol-

<sup>24</sup> Holm, Birkholm Laursen (2007), s.322-330

<sup>25</sup> Richards (2003), s. 34

<sup>26</sup> Internrevisorerna, Remissvar...

---

ler samt beskriva hur de arbetar och samverkar för att stärka den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen för att tillsammans skapa en effektiv revision.

## 1.5 Målgrupp

Uppsatsen vänder sig i första hand till ekonomistudenter, internrevisorer och externrevisorer.

## 1.6 Avgränsning

För vår undersökning har vi valt att intervjua tre externa revisorer från tre stora revisionsbyråer, samt tre internrevisionschefer från tre stora koncerner. Samtliga har sin arbetsplats i Västerås eller Stockholm. Vi avgränsar oss till att främst studera deras respektive roller och relationer med varandra vad gäller intern kontroll av den finansiella rapporteringen. Vi har också valt att enbart studera företag som har egen internrevision. Det innebär att vi inte kommer att ta upp något om ”externa internrevisorer”, dvs. när företag köper upp internrevisionstjänster.

## 1.7 Disposition

Uppsatsen kommer i fortsättningen ha följande disposition:

Kapitel 2: Metod – Här presenterar vi val av ämne och den metod som vi har valt för att besvara vår problemställning. Vidare beskrivs vårt tillvägagångssätt vid litteratursökningen, intervjuförandet samt urvalet av respondenter. Kapitlet avslutas med en diskussion om metodens trovärdighet samt en kritisk granskning av våra källor.

Kapitel 3: Teoretisk referensram – Här presenterar vi den referensram som uppsatsen bygger på. Den inleds med en beskrivning av agentteorin, intressentmodellen, samt etikens betydelse i bolagsstyrningen. Vidare beskriver vi bolagsstyrning, internkontroll och dess ramverk. Vi skildrar extern- och internrevisorns roller och samarbete samt redogör kort för två relevanta revisionsstandarder. Sist upplyser vi om ett projekt som pågår mellan IIA och FAR SRS. Kapitlet avslutas med en sammanfattande tabell med slutsatser från referensramen.

Kapitel 4: Empiri – I detta kapitel presenterar vi det empiriska material som baseras på genomförda intervjuer med tre externrevisorer och tre internrevisorer. Först redovisar vi internrevisorernas svar och därefter externrevisorernas. Svaren är sammanställda utifrån våra problemformuleringar. Avslutningsvis presenteras en sammanfattande tabell över de slutsatser vi dragit från empirin.

Kapitel 5: Analys – Här analyserar vi det empiriska materialet utifrån de teorier och material som presenterades i referensramen. Analysen är sammanställd med utgångspunkt från våra problemformuleringar.

Kapitel 6: Slutsats – Slutligen presenteras våra slutsatser från analysen. I slutdiskussionen framför vi våra reflektioner kring resultatet. Sist ger vi förslag till fortsatt forskning inom området.

---

## 2 Metod

I detta kapitel presenterar vi inledningsvis val av ämne och metod för undersökningen. Vidare presenterar vi datainsamlingen som skett genom litteratursökning och intervjuer samt valet av respondenter till vår undersökning. Här diskuterar vi även kring metodens reliabilitet och validitet. Kapitlet avslutas med en kritisk granskning av våra källor.

### 2.1 Ämnesval

Från början var vi inställda på att skriva en uppsats om corporate governance, intern kontroll och internrevision, ämnen som hamnat i fokus på grund av senare års redovisningsskandaler. Under den inledande litteratursökningen märkte vi att det fanns begränsat med information angående just internrevision och vi gjorde därför en förberedande intervju med Guidon Berggren, ordförande i Internrevisorernas förening, för att få kunskap från verkligheten och en djupare förståelse för internrevisionens utveckling och hur internrevisorn arbetar. Efter intervjun väcktes vårt intresse för internrevision och även för samspelet mellan intern- och externrevisorerna. Vi har inte kommit i kontakt med detta ämne tidigare under vår utbildning och det faktum att internrevision är ett område som har fått ökat fokus på senare år gjorde detta till ett intressant ämne för vår magisteruppsats.

### 2.2 Metodval

Val av forskningsmetod bör avgöras av undersökningens syfte, problemställning och objektområde, alltså den del av verkligheten som undersöks. Om det primära syftet är att orsaksförklara de företeelser som är föremål för undersökningen ska kvantitativ metod användas. Om däremot syftet är att skapa en djupare förståelse för de företeelser som undersöks och förstå problemets samband med helheten ska kvalitativ metod användas.<sup>27</sup> Då syftet med vår uppsats är att beskriva och få en ökad förståelse för externrevisorns och internrevisorns roller och samspel samt ta reda på om införandet av Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX har påverkat deras roller har vi valt att använda oss av kvalitativ forskningsmetod. Vid kvalitativ forskning och datainsamling används väldigt lite av matematik och statistik då kunskapsytet är "förstående" och inte "förklarande".<sup>28</sup> För att kunna uppnå uppsatsens syfte och besvara våra problemformuleringar valde vi att genomföra intervjuer med tre internrevisorer och tre externrevisorer. Vi valde att göra intervjuer då ansåg att detta var det lämpligaste sättet att få bättre inblick och förståelse för intern- och externrevisorernas roller och samspel.

### 2.3 Datainsamling

I vår undersökning har både primär- och sekundärdata samlats in. Primärdata är data som undersökaren själv samlar in och består i detta arbete av intervjuer med

---

<sup>27</sup> Andersen (1998), kap 9

<sup>28</sup> Ibid, s 31

---

extern- och internrevisorer medan sekundärdata är data som andra har samlat in, i detta fall material från vår litteraturstudie.<sup>29</sup>

### 2.3.1 Insamling av sekundärdata

Uppsatsarbetet inleddes med en sökning och genomgång av redan befintlig litteratur som var relevant till vårt syfte, tidigare forskning, artiklar inom ämnet, Internet, samt förkunskaper från tidigare studier inom ekonomiprogrammet. Vi tittade även på tidigare uppsatser för tips på referenser och inspiration. Sökning efter litteratur och artiklar skedde via Mälardalens Högskolas Högskolebibliotek. Där finns tillgång till sökmotorer som kopplar ihop olika databaser. Några exempel på sökord som vi använde oss av var; internrevision, intern kontroll, externrevisor, internrevisor, samarbete mellan extern- och internrevisor och COSO.

### 2.3.2 Insamling av primärdata

För vår undersökning har vi valt att samla in primärdata genom intervjuer. Intervjuerna har varit utformade som delvis strukturerade intervjuer. En delvis strukturerad intervju är en kvalitativ intervjuteknik. Denna innebär att forskarna har en viss teoretisk och empirisk kunskap inom det område som ska studeras men är ändå öppna för nya synvinklar och ny information som respondenten kan bidra med. En standardiserad intervju, där frågorna är bestämda på förhand och ställs i ordningsföljd, ger inte samma möjlighet till diskussion med hjälp av följdfrågor.<sup>30</sup> För att få en djupare förståelse för extern- och internrevisorernas roller och samarbete ansåg vi att den delvis strukturerade intervjun var mest lämplig att använda vid våra intervjuer. Inför intervjuerna utarbetade vi en intervjuguide som är baserad på vår referensram, se bilaga 1. Frågorna är också kopplade till våra problemformuleringar. Intervjuguiderna skickades via mail några dagar innan intervjuerna till respondenterna. På detta sätt fick respondenten möjligheten att se vilka områden som skulle beröras och en chans att tänka igenom sina svar.

Tre av intervjuerna skedde personligen på respondenternas arbetsplatser. Fördelen med en personlig intervju är dess flexibilitet. Man har möjlighet att be respondenten utveckla och förklara sina svar.<sup>31</sup> En nackdel är att det kan vara problematiskt att få avtalad tid med respondenter samt att intervjuareffekter kan förekomma, dvs. att respondenten påverkas av intervjuaren som därmed kan påverka respondentens svar. De tre övriga intervjuerna skedde via telefon. Fördelar med telefonintervjuer är att det kan vara lättare att få avtalad intervjutid med respondenter eftersom en telefonintervju oftast inte är lika tidskrävande som en besöksintervju samt att kostnaden är lägre än vid besöksintervjuer, där ofta kostnader i samband med resor kan uppkomma. Dock kan det vara svårt att få tillräckligt utvecklande svar då det endast sker verbal kommunikation och respondentens kroppsspråk och ansiktsuttryck kan inte användas för att tolka eller förklara. En annan nackdel kan vara att respondenten inte är beredd att svara på frågor för att den är upptagen med annat eller

---

<sup>29</sup> Andersen (1998), kap 8

<sup>30</sup> Ibid, kap 9

<sup>31</sup> Bryman (2002), kap 14

---

känner sig osäker.<sup>32</sup> Vid telefonintervjuerna hade vi möjlighet att låna högtalartelefon vilket respondenterna var införstådda med och accepterade.

Vi spelade in fem av intervjuerna med hjälp av en bandspelare som sedan direkt transkriberades, alltså föra över från talat till skrivet språk, för att försäkra oss om att vi uppfattat svaren rätt.<sup>33</sup> Detta underlättade informationsinsamlingen och ökade utbytet av intervjuerna, då fokus kunde läggas på dialogen och inte på att anteckna. Användandet av bandspelare godkändes av respondenterna innan intervju-tillfället. Att vi inte använt oss av bandspelare vid alla intervjuer beror på att en respondent inte ville bli bandad vilket vi respekterade. I detta fall antecknade vi båda vad som sades under intervjun och sammanställde därefter svaren direkt efter genomförandet. För att försäkra oss om att vi uppfattat svaren rätt skickade vi tillbaka svaren till respondenten via mail för att denne skulle få möjlighet att bekräfta samt eventuellt komplettera svaren. Vi har utgått från intervjuguiden vid våra intervjuer men vi har försökt att få respondenterna att utveckla sina svar utan att styra dem. Telefonintervjuerna tog mellan 20 och 60 min. De personliga intervjuerna varade i lite mer än 60 min. Vid samtliga intervjuer har vi båda närvarat.

### 2.3.3 Urval av respondenter

För att kunna utreda externrevisorernas och internrevisorernas roller och relationer samt undersöka deras samverkan ville vi intervjua personer med god kunskap inom området och som kunde ge oss relevant information. För att kunna besvara vårt syfte ville vi intervjua tre internrevisionschefer från tre stora företag och tre externrevisorer från tre stora redovisningsbyråer. Det begränsade antalet intervjuer beror på att vi ville få en djupare förståelse för det vi studerar. Valet av respondenter skedde både enligt ett snöbollsurval och genom egen kontakt. Med snöbollsurval, även kallat kedjeurval, menas att undersökaren skapar en initial kontakt med ett mindre antal personer som är relevanta för undersökningen. Dessa används sedan för att få kontakt med ytterligare respondenter. I vårt fall skapades en initial kontakt med Guidon Berggren, ordförande i Internrevisorernas förening, som vi kommit i kontakt med tidigare under utbildningen. Genom honom fick vi kontakt med en externrevisor och två internrevisorer som alla är delaktiga i FAR SRS och IIA: s projekt angående samspelet mellan externrevisorer och internrevisorer. Fördelar med detta urval är att vi genom vår ursprungliga kontakt fick kontakt med personer som har en bra inblick i extern- och internrevisorernas roller och samspel. Nackdelen är dock att urvalet inte troligtvis är representativt för en hel population, i vårt fall alla extern- och internrevisorer.<sup>34</sup> Vi kontaktade därefter spontant själva två externrevisorer och en internrevisor.

Vid första kontakten med respondenterna informerades de om vårt syfte med intervjuerna och att undersökningen var en del i en magisteruppsats. Respondenterna tillfrågades även om de ville vara anonyma. Då det framfördes önskan om anonymitet har vi valt att hålla alla respondenter anonyma i uppsatsen.

---

<sup>32</sup> Eriksson, Wiedersheim-Paul (2001), kap 3

<sup>33</sup> Bryman (2002), kap 14

<sup>34</sup> Ibid, kap. 4

---

Efter att vi bokat in intervjuerna insåg vi att en respondent arbetade efter SOX. Detta hade vi inte tänkt från början då vårt syfte bland annat handlade om att undersöka om Svensk kod för bolagsstyrning har påverkat intern- och externrevisorns roller. Men eftersom även SOX syftar till att förbättra och påverkar den interna kontrollen i de svenska företag som är noterade på amerikanska börsen ansåg vi att det inte var ett problem. Vi anser att dessa sex intervjuer ger oss tillräckligt med information för att vi ska kunna besvara vårt syfte och vår problemformulering.

## 2.4 Källkritik

På grund av det personliga momentet vid datainsamling och bearbetning av materialet som bygger på personlig tolkning är kvalitativa undersökningar särskilt utsatta för risken för forskarbias. Därför bör man som ”forskare vara kritiska till vårt material och vårt tillvägagångssätt”.<sup>35</sup> Källkritik är en urvalsmetod där insamlat material bedöms och granskas. Syftet är att bestämma om källan är valid och reliabel, det vill säga om källan mäter det den utger sig för att mäta och om den ger tillförlitliga svar. De källor som inte anses vara tillförlitliga bör inte användas och rensas bort.<sup>36</sup> Problem kan uppstå vid bedömning av elektroniska källor. Det kan vara svårt att bedöma kvaliteten på informationsinnehållet då det inte finns några begränsningar på Internet som till exempel särskilda krav på just kvalitet och exakthet.<sup>37</sup>

Vid sammanställningen av referensramen har vi valt att använda oss böcker och artiklar som varit så nya som möjligt. Vi har dock använt oss av äldre källor då vi ansett att de har varit relevanta för vår undersökning. För att inte styra uppsatsen åt något håll genom att till exempel använda oss av källor som bekräftar våra teorier har vi försökt att se uppsatsen ur flera perspektiv. Vid användandet av Internetkällor kan det vara svårt att bedöma hur tillförlitlig denna information är. De Internetkällor som vi ändå har använt oss av anser vi vara tillförlitliga då dessa bland annat tydligt har visat vilken organisation som ställt samman informationen och visat aktuella kontaktuppgifter.

---

<sup>35</sup> Andersen (1998), s 207

<sup>36</sup> Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001, kap 7

<sup>37</sup> Ibid, kap. 4

### 3 Teoretisk referensram

Här presenterar vi en teoretisk referensram för att skapa kunskap och förståelse kring det område som uppsatsen behandlar. Vi börjar med agentteorin och intressentmodellen som är de grundläggande vetenskapliga teorierna för vår studie. Därefter diskuterar vi den etiska aspekten inom näringslivet. Vi fortsätter med att ge en presentation av bolagsstyrning och internkontroll samt dess ramverk. Sedan beskriver vi internrevisorns respektive externrevisorns roller och samarbete samt redogör kort för de mest relevanta revisionsstandarderna. Slutligen berör vi ett projekt om samarbete mellan IIA och FAR SRS som kan vara intressant för läsaren att känna till. I slutet av kapitel 3 har vi sammanställt teorin i tabellform för att kunna ge läsaren en snabb överblick över de slutsatser vi har dragit från referensramen.

#### 3.1 Agentteorin

Aktieägarvärdet betonas ofta som det primära och slutliga målet för företagande. Enligt detta synsätt är affärsföretagens huvudmål att förmera ägarnas kapitalinsats.<sup>38</sup> Agentteorin (eng. the shareholder perspective) utgör grunden för bolagsstyrning då ägande och ledning skiljs åt i börsnoterade bolag. Dessa styrs oftast inte av ägarna utan av anställda företagsledare. Det kan leda till en intressekonflikt enligt agentteorin. Aktieägandet kan vara spritt utbrett vilket kan leda till att företagen tappar fokus på att leda bolaget i enlighet med ägarnas intresse. Detta beror på att ledningen och ägarna ofta har spridda intressen med tanke på risktagande och ersättning.<sup>39</sup> Utgångspunkten i teorin är att aktörerna är rationella och nyttomaximerande. Förhållandet mellan aktörerna kan liknas vid ett kontrakt där aktieägaren (principalen) delegerar beslutsfattandet till ledningen (agenten). Relationerna är ofta konfliktartade där agenten agerar på bekostnad av principalen för att öka sin egen nytta. Det gäller att kontraktet utformas på ett sätt som minskar agentens möjligheter att kringgå principalens intressen. Agenten måste på ett eller annat sätt övervakas och ges drivkrafter att handla på ett sätt som gör att principalens nytta maximeras. Exempel på sådana åtgärder kan vara revision, kvalitetskontroller, belöningsystem etc, men detta ådrar sig kostnader för principalen.<sup>40</sup>

#### 3.2 Intressentmodellen

Det finns en uppenbar skillnad mellan agentteorins betoning av aktieägarvärde och den verklighet som många upplever. Företag kan uppfattas på många andra sätt, exempelvis är företaget en livsform för de anställda, de som utgör företagets inre. Företagets yttre relationer fokuseras i motbilden till agentteorin, nämligen intressentmodellen (eng. the stakeholder perspective). Intressentmodellen vidgar perspektivet och identifierar andra intressenter i företagets verksamhet än ägarna; exempelvis leverantörer, kunder, anställda, konkurrenter, stat, kommun etc. För många av intressenterna utgör företagets finansiella rapportering beslutsunderlag.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Samuelson (2004), s. 188-189

<sup>39</sup> Precht (2006)

<sup>40</sup> Macintosh (1994), s. 29-30

<sup>41</sup> Samuelson (2004), s. 189-190



### 3.3 Etik

För att undvika intressekonflikter i enlighet med agentteorin är etik en betydelsefull beståndsdel. Etik handlar om värden och värderingar; vad är rätt och vad är fel?<sup>42</sup> Etik är i grunden ett personligt ställningstagande för varje individ och grundläggs redan i barndomen. Den etik näringslivet företräder utgör en summa eller kompromiss av den etik individerna representerar. Det kan vara svårt att i alla lägen hålla kontakt med den personliga etiken när man deltar i en grupp med besluts-makt/ansvar. Därför kan det vara viktigt för exempelvis en styrelse att göra ett ställningstagande specifikt för gruppen.<sup>43</sup>

Etiska uppförandekoder har formulerats på olika nivåer inom näringslivet och kan ses som ett led i företagets försök att formulera en värdegrund. Det räcker inte längre att generera vinst och vara effektiv, utan det ställs mer och mer krav att åtminstone de större företagen ska kunna deklarerat vilka värden de står för. Företagen offentliggör sin värdegrund för att skapa förtroende för sitt varumärke och sitt agerande i stort. De etiska koderna utgör också en intern funktion i företagen genom att normera beteenden och fungera som ett stöd för de anställda att inte falla för frestelser. En fungerande etisk kod bör vara frukten av en bred process inom företaget. Det är viktigt att den är tydligt auktoriserad av högsta ledningen och väl förankrad ute i organisationen.<sup>44</sup> Det finns ett tydligt samband mellan starka företagsprestationer och företagsledningars uttalanden om tilltro till etik som en beståndsdel av internkontroll och bolagsstyrning. Men enbart etiska koder eller program inom företagen orsakar inte starka företagsprestationer. De kritiska faktorerna är värderingarna som företagskulturen vilar på och företagsledningens etiska uppförande gentemot intressenterna, vilken uttrycks i handling och inte enbart i ord.<sup>45</sup>

Av den förtroendebatt som pågått de senaste åren har tydligt framgått att näringslivet inte kan ha en annan etik än resten av samhället. Samstämmighet i etiska frågor är grunden för ett förtroende, exempelvis mellan näringsliv och medborgare. Möjligheterna för näringslivet att återvinna förtroendet är genom lagreglering eller självreglering. Med en väl avvägd kombination av dessa torde förutsättningarna för goda normer och hög etik vara goda även i framtiden.<sup>46</sup>

### 3.4 Bolagsstyrning

Bolagsstyrning handlar om hur bolag ska bedriva sin verksamhet enligt ägarnas krav och intresse. Avvikande intressen mellan ägarna och den anställda företagsledningen när det gäller avkastningskrav, risktagande, finansiell struktur och ersättningar kan leda till problem. Många länder har därför infört koder för bolagsstyrning som ett komplement till lagstiftningen för att minska risken för att intressekonflikter uppstår.<sup>47</sup> Och de senaste decennierna har det skett en snabb utveckling inom

<sup>42</sup> Samuelson (2004), s. 177

<sup>43</sup> Werner Carlsson, Löfgren (2004), s. 5

<sup>44</sup> Samuelson (2004), s. 180-182

<sup>45</sup> Verschoor (1999), s. 414

<sup>46</sup> Werner Carlsson, Löfgren (2004), s. 4

<sup>47</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, [www.bolagsstyrning.se/sv/0000003.asp](http://www.bolagsstyrning.se/sv/0000003.asp)

bolagsstyrningsområdet.<sup>48</sup> I en sammanställning av European Corporate Governance Institute, ECGI, i mars 2006 fanns totalt 169 koder för bolagsstyrning och rapporter i 55 länder och även ett tiotal rekommendationer från olika internationella organisationer.<sup>49</sup>

### 3.4.1 Sarbanes-Oxley Act

Intresset för bolagsstyrning startade i USA på 1980-talet. Ledande institutionella ägare ingrep och skapade riktlinjer för hur bolagen bör styras efter att flera stora börsnoterade bolag agerat på ett sätt som inte stämde överens med ägarnas intresse. 2002 antogs i USA den så kallade Sarbanes-Oxley Act som reglerar flera områden inom bolagsstyrning.<sup>50</sup> SOX gäller för amerikanska bolag med bokslut den 15 november 2004 eller senare. Regelverket gäller även för utländska bolag som är noterade på amerikanska börser med bokslut från den 15 juli 2005. Syftet med SOX är att bidra till förbättrad transparens av företags finansiella rapportering och ställning samt att minska risken för bedrägerier och felaktig rapportering.<sup>51</sup>

### 3.4.2 Svensk kod för bolagsstyrning

Hösten 2003 bildade statliga Förtroendekommisionen och det privata näringslivet, den så kallade kodgruppen, vars uppgift var att utarbeta ett regelverk för svenska företag. De ansåg att behov fanns för en mer heltäckande sammanställning av redan befintliga regler för vad som anses utgöra god sed för bolagsstyrning i Sverige och även för att höja ambitionsnivån över gällande praxis.<sup>52</sup> Detta samarbete resulterade i Svensk kod för bolagsstyrning i december 2004. Den 1 juli 2005 infördes koden i Stockholmsbörsens inregistreringskontrakt. Koden ska tillämpas av bolag noterade på A-listan och O-listan med ett marknadsvärde över 3 miljarder kronor. Innan Svensk kod för bolagsstyrning trädde ikraft låg aktiebolagslagen som grund för den svenska bolagsstyrningen och reglerade flera av de frågor som har behandlats i andra länders koder och regelverk.<sup>53</sup>

Kodens syfte är att bidra till att de svenska bolagens styrning förbättras. En utvecklad bolagsstyrning för de bolag som tillämpar koden kommer att tjäna som förebilder för andra företag vilket i sin tur kommer att stärka näringslivets effektivitet samt dess förtroende. Ett ytterligare syfte är att öka kunskapen och förtroendet hos utländska investerare för svensk bolagsstyrning.<sup>54</sup> Koden behandlar det beslutssystem genom vilket ägarna direkt och indirekt styr bolaget. Detta tar sig uttryck i ett antal regler om de enskilda bolagsorganens organisation och arbetsformer samt samspelet mellan organen. Dessutom ges riktlinjer för bolagets rapportering till ägare, kapitalmarknad och omvärld i övrigt.<sup>55</sup> Koden bygger på principen följ eller förklara som tillämpas i ett flertal utländska koder.<sup>56</sup> Följ och förklara innebär att de företag

<sup>48</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 7

<sup>49</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, [www.bolagsstyrning.se/sv/0000078.asp](http://www.bolagsstyrning.se/sv/0000078.asp)

<sup>50</sup> Ibid

<sup>51</sup> Deloitte, *Sarbanes-Oxley Act*

<sup>52</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 7

<sup>53</sup> Sevenius (2007), s 46-48, 145

<sup>54</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 8

<sup>55</sup> Ibid, s. 11

<sup>56</sup> Sevenius (2007), s 151

som tillämpar koden kan ”avvika från enskilda regler men då skall avge förklaringar där skälen till varje avvikelse redovisas”. Detta betyder att inte alla regler måste följas så länge det finns motiv för avvikelsen.<sup>57</sup> Vidare innebär koden att styrelsen i samband med årsredovisningen ska beskriva sin bolagsstyrning i en särskild bolagsstyrningsrapport. I denna rapport gäller ovan nämnda princip ”följa eller förklara”. Dessutom ska styrelsen avge en rapport om bolagets interna kontroll avseende den finansiella rapporteringen.<sup>58</sup>

### 3.5 Intern kontroll

God intern kontroll behövs i alla företag och organisationer. Behovet kommer från de risker av olika slag som ett företag möter i sin verksamhet och som kan påverka möjligheten att företaget uppnår uppsatta mål. Med en väl fungerande intern kontroll kan företaget hantera dessa risker. Det gäller att företaget identifierar de risker som kan påverka möjligheterna att nå målen och därefter kopplar interna kontroller dit. Det är viktigt att överväga var de interna kontrollerna gör mest nytta, eftersom vissa risker är mer påtagliga än andra. Företaget bör väga kostnad för interna kontroller mot den nytta som olika kontroller har. Intern kontroll kan beskrivas som en process för att uppnå mål inom skilda områden i verksamheten. Dessa processer kan dock inte ge något absolut trygghet avseende måluppfyllelsen, utan kan bara förväntas åstadkomma rimlig säkerhet. Processerna drivs primärt av människor på alla nivåer i organisationen samt genom regelverk och anvisningar.<sup>59</sup>

Internkontroll har använts länge inom redovisning och revision. Rätt hanterad kan den vara till stor nytta och stöd för verksamheten genom effektivare processer, bättre information till och därmed större förtroende från företagets intressenter samt undvikande av kostsamma fel. Fel i det dagliga arbetet kan leda till fel i redovisningen eller förluster för företaget. Den interna kontrollen kan dock inte fånga upp alla fel, utan kostnaden för kontrollen måste alltid vägas mot den fördel i form av minskad risk som den kan ge. Vidare är det viktigt att ansvars- och arbetsfördelningen är genomtänkt och fungerar. Bland annat ska ingen person ensam kunna hantera en transaktion i alla led, eftersom det ökar risken för fel och bedrägerier.<sup>60</sup> Tidigare har intern kontroll begränsats till att främst handla om säkerhet eller tillförlitlighet i framförallt rutiner och system för redovisning. Men idag omfattar intern kontroll en process där ledningen och all personal samverkar för att med rimlig grad av säkerhet kunna nå en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet med tillförlitlig finansiell rapportering samt god efterlevnad av tillämpliga lagar etc. Intern kontroll handlar om att styra och effektivisera processerna mot uppsatta mål, bland annat genom planering, genomförande och rapportering i form av uppföljning och utvärdering.<sup>61</sup> Intern kontroll och ekonomi- och verksamhetsstyrning är integrerade med varandra. Båda syftar till att påverka organisationens beslut och beteende i riktning mot önskat resultat, effektivitet och ekonomisk ställning.<sup>62</sup>

<sup>57</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 10

<sup>58</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 9-10

<sup>59</sup> *Ibid*, s. 7

<sup>60</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 45-46

<sup>61</sup> Haglund et al. (2001) s. 9

<sup>62</sup> *Ibid*, s. 18

### 3.5.1 Koden och SOX om intern kontroll

En tydlig ambition i de olika reglerna för bolagsstyrning som utvecklas runt om i världen är att de uppmanar företag att mer öppet redovisa hur de arbetar med den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.<sup>63</sup> Svensk kod för bolagsstyrning ställer krav på att bolagen själva utvärderar den interna kontrollen. Ju mer en styrelse och företagsledning analyserar företagets behov och vad de vill få ut av den interna kontrollen, desto bättre brukar resultatet bli.<sup>64</sup> Det är sannolikt att externa aktörer i allt större utsträckning kommer att utvärdera hur bolaget har strukturerat sitt internkontrollsystem och hur den löpande uppföljningen och utvärderingen sker. Bolag som tydligt kan redogöra för hur internkontrollsystemet fungerar kommer att vinna i förtroende.<sup>65</sup> Rapporten om intern kontroll skall från och med rapporteringen för år 2006 ingå som ett särskilt avsnitt i bolagsstyrningsrapporten. Det skall framgå om detta avsnitt är granskat av bolagets revisor. Svensk kod för bolagsstyrning har följande regler för intern kontroll och internrevision:

#### ”3.7 Intern kontroll och internrevision

Styrelsen ansvarar för bolagets interna kontroll, vars övergripande syfte är att skydda ägarnas investering och bolagets tillgångar.

3.7.1 Styrelsen skall se till att bolaget har god intern kontroll och fortlöpande hålla sig informerad om och utvärdera hur bolagets system för intern kontroll fungerar.

3.7.2 Styrelsen skall årligen avge en rapport över hur den interna kontrollen till den del den avser den finansiella rapporteringen är organiserad. Beskrivningen bör göras utifrån den vägledning som tagits fram av arbetsgrupper från Svenskt Näringsliv och FAR. Rapporten behöver inte innefatta något uttalande om hur väl den interna kontrollen fungerat under det gångna räkenskapsåret. Revisorsgranskning av rapporten är frivillig. Rapporten skall ingå som ett särskilt avsnitt i bolagsstyrningsrapporten. Det skall framgå om detta avsnitt är granskat av bolagets revisor.

3.7.3 I bolag som inte har en särskild granskningsfunktion (internrevision) skall styrelsen årligen utvärdera behovet av en sådan funktion och i sin rapport över den interna kontrollen motivera sitt ställningstagande.”<sup>66</sup>

Avsnitten angående intern kontroll och internrevision från kodgruppen har hållits kortfattad då de ansåg att praxis på detta område behöver tid för att utvecklas.<sup>67</sup> Detta har lett till att många företag inte riktigt vet hur de ska gå vidare med den interna kontrollen eftersom anvisningarna är vaga. Mer konkreta riktlinjer krävs för att få en bra intern kontroll.<sup>68</sup> Därför har en vägledning tagits fram av Svenskt Näringsliv och FAR som ovan nämnt. Den är utarbetad utifrån det etablerade ramver-

<sup>63</sup> Ernst & Young, *Intern kontroll för styrelseledamöter*, s. 4

<sup>64</sup> Ernst & Young, *Ökat kontrollbehov*, s. 7

<sup>65</sup> Ernst & Young, *Intern kontroll för styrelseledamöter*, s. 4

<sup>66</sup> Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*, s. 29-33

<sup>67</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 9-10

<sup>68</sup> Precht (2006)

ket COSO.<sup>69</sup> Behovet av en gemensam och heltäckande definition av vad intern kontroll är växte fram under 1980- och 1990-talen. Resultatet blev olika ramverk för intern kontroll. Det ramverk som har fått den största spridningen och är internationellt erkänt är COSO:s ramverk för intern kontroll.<sup>70</sup> Även SOX hänvisar till COSO vid sin definition av vad som är god intern styrning och kontroll.<sup>71</sup>

Den del av SOX-regelverket som fått mest uppmärksamhet är sektion 404.<sup>72</sup> Kort innebär den att bolagsledningen ska, enligt ett etablerat ramverk, utvärdera den interna kontrollen i fråga om den finansiella rapporteringen, kontrollera om den är ändamålsenligt designad samt uttala sig i årsredovisningen om den interna kontrollen har fungerat eller inte. Det ska sedan granskas av revisorer. Sektion 404 är den del av SOX som skapat mest arbete för företagen och det stora kravet på detaljrikedom i dokumentationen och test av kontroller har gjort att utvärderingsarbetet blivit mycket krävande för bolag noterade på den amerikanska börsen.<sup>73</sup> Nedan följer sektion 404 i sin helhet:<sup>74</sup>

“Management Assessment of Internal Controls

(a) RULES REQUIRED – The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13 (a) or 15 (d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C 78 m or 78 o (d)) to contain an internal control report, which shall -

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting, and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer of financial reporting.

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING – With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.”

### 3.5.2 COSO och dess ramverk

Bolag och andra organisationer världen över fordras numera inte bara ha ordning och reda och hantera risker i sin verksamhet. De måste också kunna visa att de hanterar dessa krav på ett strukturerat, effektivt och trovärdigt sätt. Kraven sätts av lagar, förordningar, börsregler och professionella rekommendationer. Det finns ingen formellt fastställd standard för hur sådana frågor ska hanteras, men COSO är det

<sup>69</sup> FAR SRS, *Styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

<sup>70</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 7

<sup>71</sup> KPMG – *Magasinet* november 2004, s. 6

<sup>72</sup> Deloitte, *Sarbanes-Oxley Act*

<sup>73</sup> FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, s. 9

<sup>74</sup> U.S. Securities and Exchange Commission

ramverk för intern kontroll som har blivit dominerande.<sup>75</sup> Det lanserades i USA år 1992 av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Intern kontroll definieras enligt COSO som ”en process som påverkas av styrelsen, bolagsledningen och annan personal, och som utformats för att ge en rimlig försäkran om att bolagets mål uppnås inom följande kategorier:

- ändamålsenlig och effektiv verksamhet
- tillförlitlig finansiell rapportering
- efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar”<sup>76</sup>

Enligt COSO består intern styrning och kontroll av fem sinsemellan beroende komponenter. Dessa är härledda från det sätt som en ledning styr ett företag och är integrerade i styrprocessen, se tabell 1:

Tabell 1: COSO:s fem komponenter

COSO-komponent	Förklaring
Kontrollmiljö	Kontrollmiljö innefattar det arbetsklimat som finns i organisationen. Det utgör grunden för de övriga komponenterna i intern kontroll och erbjuder ordning och struktur.
Riskbedömning	Riskbedömning handlar om att identifiera och analysera de risker som kan påverka att affärsmålen uppnås.
Kontrollaktiviteter	Kontrollaktiviteter är de åtgärder (interna kontroller) som vidtas för att motverka och minimera riskerna i strävan att uppnå affärsmålen.
Information och kommunikation	Relevant information och väl fungerande kommunikation genom hela organisationen är en förutsättning för effektiv intern kontroll.
Tillsyn	Löpande utvärdering av kontrollsystemet och uppföljningar för att säkerställa att systemet fungerar på rätt sätt. Ledningen har det yttersta ansvaret för detta. Tillsynen ska leda till förslag till förbättringar för att stärka den interna kontrollen och styrningen.

Källa: Internrevisorerna, COSO, intern styrning och kontroll... s. 5-6

Vid genomgång av COSO:s fem komponenter för den interna kontrollen är det tydligt att bolagsledningen har ett stort ansvar. Bolagsledningen är dock ansvarig inför styrelsen, som har det yttersta ansvaret för internkontrollen. Internrevisorer har inget ansvar för internkontrollen, utan utgör ett värdefullt stöd för bolagsledningen då de kan förklara hur interna kontroller och COSO-modellen fungerar och hur de hjälper till att uppnå bolagets mål. Om kontrollsystemet är verkligt effektivt, fungerar de interna kontrollerna även när de internrevisorerna inte är närvarande.<sup>77</sup>

### 3.5.3 Intern kontroll av den finansiella rapporteringen

Enligt COSO:s definition av intern kontroll är tillförlitlig finansiell rapportering ett av delmålen. Företagets aktieägare och övriga intressenter förväntar sig att företagets finansiella ställning och utveckling återspeglas på ett rättvisande och fullständigt sätt i den finansiella rapporteringen. Därför är det mycket viktigt att den finansiella rapporteringen inte innehåller felaktigheter.<sup>78</sup> Intern kontroll av den finansiella

<sup>75</sup> Internrevisorerna, COSO, intern styrning och kontroll... s. 3

<sup>76</sup> FAR (2006) Testa den interna kontrollen, s. 7

<sup>77</sup> Hubbard (2003)

<sup>78</sup> Ernst & Young, Intern kontroll för styrelseledamöter, s. 3

la rapporteringen syftar till att säkerställa att företagets externa rapportering och informationsgivning är fullständig och korrekt. Målet för de interna kontrollerna är att de ska minska riskerna för att sådana fel uppstår som skulle påverka synen på, eller bedömning av, företagets ställning och utveckling.<sup>79</sup>

Ett bolags externa finansiella rapportering baseras på ett antal parallella processer. Var och en av dessa processer är förenade med risker. De processer som avser justerings- och bokslutsposter är framför allt känsliga för att ledningen överskrider sina befogenheter. Redovisningsmässiga bedömningar, som till exempel värdering av tillgångar och skulder, kräver en noga utförd analys av den ekonomiska miljön och kan vara känslig för manipulation. Just felaktiga redovisningsmässiga bedömningar och justeringsposter är något som kan hänföras till de senaste årens företags-skandaler. Därför bör riskbedömningen resultera i vissa kontrollmål som stödjer att de grundläggande kraven på de finansiella rapporterna infrias. Exempel på sådana kontrollmål är:

- existens: att en tillgång eller skuld existerar vid ett givet datum
- fullständighet: att samtliga transaktioner och konton som ska ingå i årsredovisningen är med och är bokförda till rätt belopp
- värdering: att tillgångar och skulder, intäkter och kostnader har tagits med i årsredovisningen till rättvisande belopp<sup>80</sup>

Genom att ställa de nedan nämnda frågorna, se tabell 2, kan styrelsen se till att de rätta förutsättningarna för god intern kontroll av den finansiella rapporteringen finns. De får även ett bra underlag för avsnittet om intern kontroll i bolagsstyrningsrapporten, eftersom underlaget baseras på COSO:s fem komponenter:<sup>81</sup>

Tabell 2: COSO:s komponenter avseende finansiell rapportering

COSO:s fem komponenter	Styrelsens fem frågor
• Kontrollmiljö	Är intern kontroll av den finansiella rapporteringen en integrerad och påtaglig del i företagets lednings- och styrningsprocesser?
• Riskbedömning	Vilka är de mest väsentliga riskerna för fel i den finansiella rapporteringen?
• Kontrollaktiviteter	Hur ändamålsenliga är existerande kontroller i relation till dessa risker?
• Information och kommunikation	Hur sker informationsspridning om verksamhetens policy, risker och kontrollaktiviteter kring de finansiella riskerna?
• Tillsyn	Hur säkerställs att de interna kontrollerna av den finansiella rapporteringen fungerar effektivt?

Källa: Ernst & Young, *Intern kontroll för styrelseledamöter*, s. 8-9

<sup>79</sup> Ibid, s. 6

<sup>80</sup> FAR (2006) Testa den interna kontrollen, s. 11-12

<sup>81</sup> Ernst & Young, *Intern kontroll för styrelseledamöter*, s. 8-9

Kodens krav på intern kontroll medför att externrevisorerna måste utföra en mer detaljerad granskning. Revisionen blir därför mer heltäckande framöver vilket medför en annorlunda arbetsprocess och resulterar i ett mervärde som skapas i förtroendekapital, bättre styrning och kontroll av verksamheten. Brister i den interna kontrollen kan gröpa ur förtroendekapitalet, men med högre kvalitet på den löpande finansiella rapporteringen säkras informationen på finansmarknaden. Kvalitet i den finansiella rapporteringen är något som värderas högt på marknaden och påverkar ratingen av bolaget, vilket i sin tur kan påverka villkoren för kapitalanskaffning.<sup>82</sup>

### 3.6 Internrevisionen

Internrevisionen är styrelsens redskap för information kring hur den interna kontrollen fungerar och hur den kan förbättras. De externa revisorernas huvudfokus ligger på den finansiella rapporteringen, medan internrevisionen, som har styrelsen som uppdragsgivare, fokuserar på bedömningar av hur styrelsens uppdrag till organisationen har genomförts.<sup>83</sup> En internrevisor kan aldrig fylla en extern revisors plats, utan är ett medel för företagsledningen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet.<sup>84</sup> Institute of Internal Auditors (IIA) är en global professionell organisation som är ledande inom utveckling av internrevision som profession genom utbildning, forskning och teknisk rådgivning för internrevisorer världen över.<sup>85</sup> IIA definierar internrevision enligt följande:

”Internrevisionen granskar att organisationens information är tillförlitlig och har integritet, att lagar och regelverk följs, att tillgångar skyddas, att resurser används effektivt samt att fastställda syften och mål uppnås. Internrevision hjälper en organisation att nå sina mål, genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna. Den är en oberoende, objektiv, säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet.”<sup>86</sup>

Internrevision har funnits länge inom företag och sysslade förr mest med stickprovsnedslag i verksamheten eller som en slags underleverantör till externrevisionen. Internrevisionen har idag en roll som kvalitetssäkrare av organisationens styrning och kontroll i ett vidare perspektiv. I och med införandet av Svensk kod för bolagsstyrning har internrevisionen kommit närmare ledningsprocessen. Dagens internrevision säkrar styrningens och kontrollens kretslopp, se figur 2. Kretsloppet börjar med ledningens policys, strategier och instruktioner och att dessa får avsett genomslag inom organisationen. Kretsloppet fortsätter med att organisationen mäter sin verksamhet och sitt resultat på ett relevant sätt och att detta sedan rapporteras tillbaka till ledningen, så att de får ett fullständigt underlag för nya eller förändrade policys, strategier och instruktioner. I detta kretslopp har internrevisionen uppdraget att genomföra kvalitetssäkring inom varje steg.<sup>87</sup>

<sup>82</sup> Ernst & Young, *Ökat kontrollbehov*, s. 6-7

<sup>83</sup> Werner Carlsson, (2004), s. 6

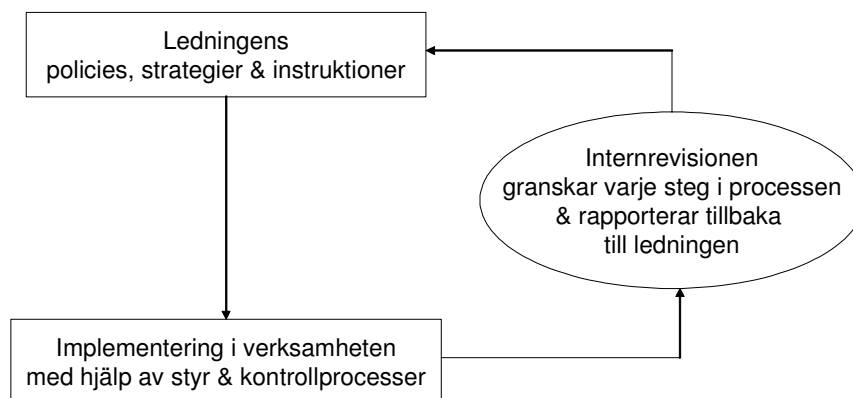
<sup>84</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 15

<sup>85</sup> IIA – The Institute of Internal Auditors, [www.theiia.org/theiia/about-the-institute/](http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/)

<sup>86</sup> Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, [www.internrevisorerna.se/internrevision](http://www.internrevisorerna.se/internrevision)

<sup>87</sup> Internrevisorerna, *Internrevision: En enhet med mervärde*





Figur 2: Internrevisionen säkrar styrningens och kontrollens kretslopp  
Källa: Egen bearbetning

Styrelse och ledning har ansvaret för den interna kontrollen, vilket även inbegriper ansvar för att dokumentera denna. Exempel på dokumentation kan vara styrande dokument såsom policys, beslutsordningar, attestinstruktioner samt processbeskrivningar där viktiga kontroller som kan påverka den finansiella rapporteringen finns dokumenterade. Internrevisionen kan hjälpa styrelse och ledning med att ta fram eller utveckla metoder och verktyg för dokumentationen. Internrevisionen kan dock inte ta beslut om införandet av nya kontroller. Ansvar för test och utvärdering av den interna kontrollen ligger också på styrelsens och ledningens ansvar. Även där kan internrevisionen hjälpa till. Men själva bedömningen som utgör underlag för beskrivningen i internkontrollrapporten ansvarar ledningen för.<sup>88</sup>

Internrevisionen ska i första hand få sitt uppdrag från ägarna och styrelsen, eftersom det i hög grad är deras uppdrag till organisationen som ska kvalitetssäkras. Men internrevisionen måste också kunna agera med ett oberoende från organisationens ledning, vilket innebär att uppdraget till viss del är definierat av internrevisionen själv. Därför är det viktigt att internrevisionen har god kunskap om förutsättningarna för hur den kan verka i organisationen på ett optimalt sätt. Ägarnas och styrelsens uppdrag till organisationen varierar efter organisationens syfte och uppgift, exempelvis att maximera aktieägarnas kapitalinsats, utveckla en affärsidé, administrera offentliga tjänster eller främja medlemmarnas intresse.<sup>89</sup> För att kunna uppnå affärsmålen måste organisationen styras och kontrolleras med en riskexponering som är acceptabel för uppdragsgivaren. Internrevisionen måste därför fokusera på de områden där man bedömer att riskerna är störst. För att säkerställa att riskerna blir kända för ledningen och ägarna, är det viktigt att internrevisionen har en rak och ostörd kommunikation till styrelse och ledning. Internrevisionen kan även få uppdrag från andra intressenter inom organisationen. Det finns olika intressenter med olika intressen och för internrevisionen gäller det att hitta en balansgång mellan dessa. Internrevisionen kan också göra konsultinsatser på uppdrag av organisationer. Inom alla dessa uppdrag är det viktigt att internrevisionen präglas av oberoende, integritet och objektivitet i arbetet med kvalitetssäkring av styrning och intern

<sup>88</sup> Internrevisorerna, *Vägledning för internrevisorer...*

<sup>89</sup> Internrevisorerna, *Internrevision: En enhet med mervärde*

kontroll.<sup>90</sup> Internrevisionen arbetar utifrån tre parallella inriktningar; finansiell, följsamhet och operationell, se tabell 3:

Tabell 3: Internrevisionens tre parallella inriktningar

	<b>Finansiell</b>	<b>Följsamhet</b>	<b>Operationell</b>
Mål:	Intyga rimligheten i årsredovisningshandlingarna	Bedöma följsamheten mot policys, riktlinjer, lagar och föreskrifter	Utvärdera risker, effektivitet och möjlighet till besparingar i verksamheten
Information i huvudsak för	Ägarna	Lagstiftare, utfärdare av föreskrifter samt ledningen	Ledningen
Riktning på revisionen	Mot föregående år	Från idag och bakåt	Från idag och framåt
Revisionen baserad på	God revisionssed enligt bl.a. FAR:s anvisningar	Bolagets normer avseende affärsinterna policys och riktlinjer, specifik lagstiftning och föreskrifter	Ägarnas och ledningens uppdrag, visioner och mål
Revisionsexempel	De finansiella årliga externrevisionerna, genomförda med stöd av internrevisionens arbete	Intern eller extern revision av avtal, reseräkningar, skatter eller specifika affärsmässiga förhållanden som reglerats i policys eller riktlinjer	Intern revision för att säkerställa effektiviteten i processer, informationssystem eller andra funktioner

Källa: *Internrevisorerna, Internrevision: En enhet med mervärde*

Kraven på organisationerna ökar hela tiden och påverkar varje del av organisationen. Enheterna ska leverera bästa möjliga mervärde till lägsta möjliga kostnad och i enlighet med ägarnas och ledningens målsättningar. Det har lett till att revision numera styrs av en riskanalys, där det gäller att identifiera var de största riskerna finns för organisationen och dess processer med utgångspunkt från de uppsatta målen. Internrevisionens uppgift är att utvärdera dessa risker och förslå förbättringar, så att organisationen kan möta riskerna effektivt. Internrevisionen ska också leverera mervärde i form av förbättringsförslag vad gäller effektiviteten i de granskade processerna. Dessa förbättringar kan omfatta de operativa processerna i sig, likväl som hur dessa processer hanteras.<sup>91</sup>

Enligt god internrevisionssed ska internrevisionen skriftligen rapportera resultatet av sina granskningar i form av bedömningar av intern kontroll och rekommendationer avseende hur förbättringar och effektiviseringar kan ske.<sup>92</sup> De riskfyllda, problematiska eller på annat sätt väsentliga områden som kommer fram läggs samman till en årlig revisionsplan med granskningsprojekt kopplade till respektive område/risk. Internrevisionen föreslår införandet av regelverk och förbättringar av kontroller om det framkommer brister som skulle kunna leda till att organisationens risk ökar. Det innebär att internrevisionen i sitt arbete tittar på om interna kontroller

<sup>90</sup> Internrevisorerna, *Internrevision: En enhet med mervärde*

<sup>91</sup> Ibid

<sup>92</sup> Werner Carlsson (2004), s. 6

är knutna till mål för företaget, att interna regler följs och även att dessa stämmer med eventuella uttalanden från styrelsen om etik och värden. Däremot tar internrevisorerna inte ställning till innehållet i styrelsens uttalanden om etik och värden. Utan tydlig uppföljning blir inte regler något att bry sig om. Detta betyder att när en styrelse grannar över nödvändiga riktlinjer, måste man samtidigt fundera på hur dessa regler kan kontrolleras och följas upp.<sup>93</sup>

I och med införandet av Svensk kod för bolagsstyrning har förutsättningarna för internrevisionens arbete förändrats. För att stödja och hjälpa andra internrevisorer har Internrevisorernas förening (IRF) tagit fram ”Vägledning för internrevisorer beträffande tillämpningen av Svensk kod för bolagsstyrning” år 2006.<sup>94</sup> Genom att internrevisorerna ser sin huvudsakliga roll som en resurs till styrelsen och utvecklar internrevisionsfunktionen därefter, ger de största möjliga värde till styrelsen. Samarbetet mellan dem leder till stärkt bolagsstyrning, som i sin tur skapar förtroende hos investerarna.<sup>95</sup>

### 3.7 Externrevisionen

Revision innebär att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om ett företags årsredovisning, bokföring och förvaltning. Rent konkret är målet med revisionen att den externa revisorn ska lämna en revisionsberättelse i vilken revisorn uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen samt om styrelsens och VD:s förvaltning. Revisionen ger ökad trovärdighet till företagets finansiella rapportering och utgör tillsammans med revisionsberättelsen beslutsunderlag för företagets intressenter. Det har stor betydelse för ägarna och andra intressenter som måste kunna lita på den information som företagen lämnar ut i sin finansiella rapportering, annars skulle de vara tvungna att göra egna kontroller. Den externa revisorns roll är alltså att kvalitetssäkra företagets finansiella rapportering.<sup>96</sup>

Opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt är grundkrav som ställs för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. Dessa krav regleras i aktiebolagslagen, revisorslagen, revisorsförordningen och i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden.<sup>97</sup> Den som förlitar sig på en revisionsberättelse ska kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision.<sup>98</sup> En revisor ska avstå från ett uppdrag i revisionsverksamheten om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.<sup>99</sup> Enligt den s.k. *analysmodellen* ska revisorn inför varje nytt uppdrag, och när anledning därtill uppkommer, pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet eller objektivitet.<sup>100</sup>

<sup>93</sup> Ibid, s. 6-7

<sup>94</sup> Internrevisorerna, *Vägledning för internrevisorer...* s. 4

<sup>95</sup> Gramling, Hermanson (2006)

<sup>96</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 19-26

<sup>97</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 107

<sup>98</sup> Ibid, s. 113

<sup>99</sup> Ibid, s. 114

<sup>100</sup> FAR (2006) *FAR:s Samlingsvolym 2006, del 2*, s. 234

Förutom att göra revision och lämna en revisionsberättelse är det vanligt att revisorn fungerar som rådgivare. Revisorn är många gånger den rådgivare som finns närmast till hands, men revisorns opartiskhet och självständighet får inte äventyras genom rådgivningen. Även om revisorn skulle klara av att känna sig självständig och opartisk i alla lägen, kan en utomstående betraktare komma att tvivla på det. Fristående rådgivning till uppdragsgivare som inte är klienter i revisionsverksamheten kan i regel lämnas utan inskränkningar. Även att ge råd i anslutning till iakttagelser vid granskningen anses vara naturligt och ingå i revisionen.<sup>101</sup> Intresset för dessa frågor och revisionens kvalitet i allmänhet har ökat i takt med att näringslivet har blivit alltmer komplext. En framväxt har skett av några mycket stora revisions- och konsultföretag med både bred och djup kompetens av revision och andra tjänster. Samtidigt har branschen sett en utveckling mot ett större antal mindre revisionsbyråer vars samlade kompetens och tjänsteutbud också har förändrats i takt med utvecklingen.<sup>102</sup>

En revisors uppdrag styrs av ett stort antal lagar och andra bestämmelser, exempelvis aktiebolagslagen, associationsrättsliga lagar, revisionslagen, bokföringslagen, årsredovisningslagen, bokföringslagen, revisorslagen, FAR:s yrkesetiska regler och revisionsrekommendationer, revisionsstandarder (RS), EG:s direktiv och rekommendationer etc.<sup>103</sup> Aktiebolagslagen säger att det är bolagsstämman som utser revisorn. Revisorns mandatperiod är fyra år, men det finns inget som hindrar att en revisor väljs om igen.<sup>104</sup> Enligt aktiebolagslagen ska revisorns arbete följa ”god revisionssed”. Det innebär vilket sätt revisionen ska utföras på och handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. ”God revisionssed” utvecklas genom formuleranden från revisorsorganisationerna och genom domstolarnas praxis. Revisorn måste dessutom iakta ”god revisorssed”, vilket innebär yrkesetiska regler för revisorer. Revisorsorganisationerna ger vägledning om dessa regler.<sup>105</sup>

För att utföra revision måste revisorn först sätta sig in i och förstå företaget och dess verksamhet, sedan granska och slutligen rapportera om företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. I Sverige brukar revisionen delas in i ”revision av årsredovisning och bokföring” och ”revision av VD:s och styrelsens förvaltning”. Dessa hänger ihop och kan delvis utföras samtidigt.<sup>106</sup> De åtgärder som är nödvändiga för att utföra revision enligt god revisionssed, ska revisorn bedöma utifrån kraven i RS, krav i lagar och särskilda föreskrifter samt enligt eventuella villkor för uppdraget och rapporteringen. För att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på, måste revisorn skaffa sig tillräcklig och ändamålsenlig information i form av ”revisionsbevis”. I sin revision av årsredovisning och bokföring ska revisorn kunna bedöma exempelvis om resultaträkningen tillsammans med noterna ger en rättvisande bild av företagets resultat, att tillgångarna och skulderna som redovisats i balansräkningen existerar och är korrekt värderade, att resultat- och balansräkningen stämmer med bokföringen etc.<sup>107</sup> I sin revi-

<sup>101</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 127-132

<sup>102</sup> Ibid, s. 112

<sup>103</sup> Ibid, s. 107-108

<sup>104</sup> Ibid, s. 111

<sup>105</sup> Ibid, s. 24

<sup>106</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 27

<sup>107</sup> Ibid, s. 29

sion av förvaltningen måste revisorn sätta sig in i och bedöma företagets organisation och kontrollrutiner. Revisorn måste även där skaffa revisionsbevis för att kunna bedöma styrelseledamots och/eller VD:s fullgöranden av sina plikter och eventuella försummelser eller överträdanden.<sup>108</sup>

Alla företag är unika och måste därför granskas utifrån sina unika förhållanden. Revisorn börjar med en informationsinsamling som ger ett gott underlag för att planera granskningen så att den koncentreras till de områden där risken för väsentliga fel är störst.<sup>109</sup> Bedömningen av vad som är väsentligt är en fråga för revisorns professionella omdöme.<sup>110</sup> Revisorn väljer de granskningsmetoder som är mest effektiva för att komma fram till uttalandena i revisionsberättelsen, eftersom resurser i tid och pengar är begränsade för ett revisionsuppdrag. Bedömningen av riskerna tillsammans med bedömningen av väsentlighet avgör vad och hur mycket som ska granskas och när och hur granskningen ska ske.<sup>111</sup> När informationsinsamlingen är klar och riskerna analyserade och graderade efter väsentlighet ska revisorn dokumentera en övergripande revisionsplan. I revisionsplanen tar revisorn hänsyn till:

- Kunskap om verksamheten
- Förståelse av redovisningssystemet och system för intern kontroll
- Övervägande om fortsatt drift
- Väsentlighet och riskbedömning
- Granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden
- Koordinering, ledning, övervakning och kontroll

Den övergripande revisionsplanen visar bl.a. vad och hur mycket som ska granskas, när arbetet ska göras och hur lång tid det beräknas ta.<sup>112</sup> Därefter väljer revisorn granskningsmetod:

- Granskning av kontroller: en verifiering av att företagets interna kontroller fungerar som de ska
- Substansgranskning: en granskning av innehållet i olika resultat- och balansräkningsposter, i löpande redovisning eller i bokslut

Vanligast är en kombination av dessa metoder. Vilken granskningsmetod revisorn väljer beror mycket på kvaliteten på den interna kontrollen. Om den interna kontrollen bedömts fungera väl, kan en granskning av att kontrollerna verkligen fungerar vara det mest effektiva. Det borde öka sannolikheten för att redovisningen är fullständig och korrekt. Men eftersom inget internt kontrollsystem är hundra procentigt säkert, måste revisorn alltid göra viss substansgranskning. Den interna kontrollen granskas också i förvaltningsrevisionen för att kunna bedöma styrelsens och VD:s kontroll över bokföringen och förvaltningen.

---

<sup>108</sup> Ibid, s. 30

<sup>109</sup> Ibid, s. 33-34

<sup>110</sup> Ibid, s. 36

<sup>111</sup> Ibid, s. 37

<sup>112</sup> Ibid, s. 54

### 3.8 Samarbete mellan internrevisionen och externrevisionen

Internrevisionen är tillsammans med styrelsen, ledningen och externrevisionen de viktiga hörnstenarna för bolagsstyrning. De bör samarbeta med ett sunt oberoende för att stärka internkontrollen, se till att rapporteringen blir rättvisande, att etiken vidmakthålls, att övervakningen blir effektiv, att risker reduceras och investeringar skyddas.<sup>113</sup> Ett nära samarbete mellan interna och externa revisorer är vanligt. Externa revisorer kan, på eget ansvar, utnyttja den granskning som utförs av interna revisorer.<sup>114</sup> Målet för granskningsarbetet skiljer sig en del mellan externrevisorer och internrevisorer. Externrevisorns mål är att på uppdrag av aktieägarna och andra intressenter utföra granskning i överensstämmelse med god revisionssed. En revisionsplan upprättas enligt detta och ska leda till att revisorn får tillräckligt goda kunskaper om förvaltningen, verksamheten och redovisningen, för att slutligen kunna skriva under en revisionsberättelse avseende det granskade årets årsredovisning. Den externa revisorn drar mest nytta av internrevisionen genom att utifrån revisionsplanen se efter vilka uppgifter som kan täckas in av internrevisorernas arbete. Externrevisorn kan då överlåta detta arbete till internrevisionen, efter att först ha klargjort för sig att internrevisionens ställning, kompetens och arbetsätt uppfyller de krav som rimligen kan ställas.<sup>115</sup>

Internrevisionens mål med granskningsarbetet är att utifrån instruktionen från styrelsen och ledningen, samt med hänsyn till tilldelade resurser, utföra de insatser som ledningen önskar. Arbetet utförs normalt med samma krav på planering, metodval, dokumentation och rapportering som externrevisorn har. Som en viktig uppgift ingår alltid att bedöma om verksamheten inom företaget är så utformad och verkligen arbetar för att uppfylla företagsledningens mål, policys och riktlinjer. Internrevisionens arbete är orienterat mot en grundlig och detaljerad granskning av vissa rutiner och förvaltning inom specifika områden, vilka har valts ut i samråd med ledningen. Internrevisionen drar mest nytta av externrevisorns arbete genom att delta eller ta del av sådana specialistinsatser, där internrevisorn kan tillföras kunskaper och därmed förbättra sin egen granskning.<sup>116</sup>

Det bästa ömsesidiga utfallet av revisionsarbetet uppnås när respektive sida tar vara på den andra sidans erfarenheter, kunskaper och utgångspunkter i uppdraget. Det gäller att söka den lösning som ger den optimala situationen, då båda sidor anser att man får ut bästa möjliga utdelning av det valda upplägget och att det granskade företaget får ut mesta möjliga för sina nedlagda revisionskostnader. För externa revisorer gäller det att se den interna revisorn lever närmare verksamheten och på så vis kan inhämta djuplodande information som sedan kan läggas till grund för bättre bedömningar, även inom ramen för den externa revisionen. Internrevisorerna däremot måste se externrevisorens generella kunskaper som mycket nyttiga för det egna företaget. Den externa revisorn får se många exempel på problemlösningar och kan även hämta erfarenheter och specialistkunskaper från den egna byrån.<sup>117</sup>

<sup>113</sup> Internrevisorerna, *Vägledning för internrevisorer...*

<sup>114</sup> FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, s. 15

<sup>115</sup> Hult (1994)

<sup>116</sup> Ibid

<sup>117</sup> Hult (1994)

Det är viktigt att beakta att internrevisorer och externrevisorer inte arbetar inom samma tidscykler. Internrevisorer arbetar löpande med olika granskningsinsatser som kan påbörjas och avslutas när som helst under året. Den externa revisorn arbetar mera strikt till räkenskapsåret och utför dessutom arbetet med upp till två kvartals förskjutning. Det innebär att en stor del av internrevisorernas arbete för räkenskapsåret kan vara slutfört innan den externa revisorn har påbörjat sin granskning. Internrevisorer och externa revisorer måste göra egna planer för arbetet, som baseras på egna mål, instruktioner etc. Planen måste också baseras på en riskanalys för verksamheten. Idealt vore om internrevisorernas och externrevisorernas planer och riskanalyser kunde läggas samman till en gemensam plan.<sup>118</sup> Förståelse för varandras kunskaper, bakgrund och uppgift är mycket viktigt för ett gott och givande samarbete mellan externrevisorer och internrevisorer. Det är också viktigt att de kan kommunicera med varandra på ett lättamt, informellt och frekvent sätt som komplement till den formella kommunikation som måste upprätthållas i form av rapporter, planeringsdokument etc.<sup>119</sup>

### 3.9 Revisionsstandard i Sverige (RS)

Redovisningsstandard i Sverige är de grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt med vägledande och förklaringar och kommentarer som den externa revisorn ska tillämpa vid revision av ett företags årsredovisning och bokföring samt VD: s och styrelsens förvaltning. Nedan presenteras RS 400 och RS 610 som är de mest relevanta med avseende på den externa revisorns granskning av intern kontroll samt beaktande av internrevisionens arbete.

RS 400 ger vägledning om hur revisorn skaffar sig tillräcklig förståelse för företagets redovisningssystem och system för internkontroll i syfte att kunna utföra en effektiv och korrekt revision.<sup>120</sup> För att kunna skaffa sig förståelse för dessa system måste revisorn skaffa sig kunskap om hur systemen är utformade och fungerar, t.ex. genom att följa några transaktioner genom redovisningssystemet.<sup>121</sup> Granskning av kontroller genomförs för att revisorn ska få revisionsbevis för hur effektivt företagets redovisningssystem och system för intern kontroll är utformade, dvs. är de lämpligt utformade för att förhindra eller upptäcka och rätta till felaktiga uppgifter som är väsentliga samt hur effektivt har de interna kontrollerna faktiskt fungerat under perioden. Om revisorn i sin granskning har blivit medveten om brister i systemen ska revisorn så snart det är möjligt påpeka det för företagsledningen.<sup>122</sup>

RS 610 ger vägledning för externa revisorer när de bedömer internrevisionsverksamheten och dess eventuella inverkan på externa revisionsåtgärder. Om den externa revisorn har för avsikt att använda sig av internrevisionens arbete så ska detta arbete utvärderas och testas för att bedöma om arbetet passar för den externa revisorns syfte. Vid bedömningen av internrevisionsfunktionen är följande kriterier av vikt; internrevisorns kompetens, kvalifikationer och ställning i företaget, art och omfattning av de uppgifter som internrevisionen utför, om företagsledningen följer

<sup>118</sup> Ibid

<sup>119</sup> Ibid

<sup>120</sup> FAR (2006) *FAR:s Samlingsvolym 2006, del 2*, s. 390

<sup>121</sup> Ibid, s. 392

<sup>122</sup> FAR (2006) *FAR:s Samlingsvolym 2006, del 2*, s 394

---

internrevisorns rekommendationer samt huruvida internrevisionen planeras, leds, följs upp och dokumenteras på lämpligt sätt. Denna preliminära bedömning ligger alltså till grund för beslutet om internrevisionen kan utnyttjas för att förändra karaktären, omfattningen och förläggningen i tiden av de externa revisionsåtgärderna.<sup>123</sup>

### 3.10 Projekt om samarbete mellan IIA och FAR SRS

FAR SRS vill starta upp ett samarbete med IIA (The Institute of Internal Auditors – Sweden). Ett naturligt steg efter samgåendet mellan FAR och SRS är att bredda organisationen med internrevision för att samla hela revisionskåren under samma paraply. Det finns också många andra anledningar till ett eventuellt samarbete. Det nu aktuella ämnet att slopa revisionsplikten för mindre bolag är en orsak. Till mindre bolag räknas ca 97 % av alla bolag i Sverige, vilket innebär att det endast blir 3 % kvar att revidera. Därför bör de externa revisorerna bredda sin marknad och då ligger internrevision väldigt nära förvaltningsrevision, så externrevisor ser en utökad affärsmöjlighet. Här får internrevisorerna se upp så inte deras marknad äts upp av de externa revisorerna. En annan orsak är att intern styrning och kontroll är av stort intresse för båda parter att utveckla, så att företagen tänker på ordning och reda och inte bara på att göra affärer. Skandalerna i både Sverige och utlandet beror till stor del på dålig intern styrning och kontroll i de drabbade bolagen. Därför är den svenska koden för bolagsstyrning som behandlar detta ämne av stort intresse för både den externa och den interna revisionen.<sup>124</sup>

Projektet undersöker också möjligheten att effektivisera revisionen i företagen, så att det inte blir dubbelarbete där externrevisor för att kunna bedöma den interna kontrollen till sin revisionsberättelse, gör arbete som internrevisor redan har gjort. Man försöker också hitta samordningsfördelar där den ena eller den andra revisororganisationen gör jobbet och sedan rapporterar till den andra organisationen. Så målet för projektet enligt projektbeskrivningen är att utveckla en modell för samarbete mellan internrevision och externrevision som innebär att revisionens samlade värdeskapande ökar. Internrevisorernas intresse i projektet ligger i att FAR SRS står för kvalitet och ett nära samarbete skulle stärka imagen för internrevisionen.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Ibid, s 489

<sup>124</sup> Guidon Berggren, 2008-04-04

<sup>125</sup> Ibid



### 3.11 Sammanfattning av referensramen

Nedan presenterar vi i tabellform de slutsatser vi kan dra från referensramen:

Tabell 4: Sammanfattande slutsatser av den teoretiska referensramen

Agentteorin	Ägarskap och ledningen är ofta åtskilda i större företag. Intressekonflikter kan uppstå. Ledningen bör övervakas genom revision, kontroller etc
Intressentmodellen	Företagets olika intressenter har olika informationsbehov. Den externa redovisningens främsta syfte är att tillgodose deras informationsbehov.
Etik	Bristande etik är en viktig orsak till redovisningsskandalerna och svag bolagsstyrning. Etiska koder bör formuleras och sättas av ledningen och genomsyra verksamheten.
Bolagsstyrning	Koder för bolagsstyrning infördes i många länder efter redovisningsskandalerna för att minska intressekonflikterna. Exempelvis SOX i USA och Svensk kod för bolagsstyrning i Sverige. Innebar ökat fokus på intern kontroll.
Intern kontroll	God intern kontroll hjälper företaget att hantera risker. Riskerna bör identifieras och kopplas mot interna kontroller. En avvägning mellan väsentlighet och kostnad bör dock göras. Omfattar en process där ledning och all personal samverkar för att nå företagets uppsatta mål: <ul style="list-style-type: none"> <li>– en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet</li> <li>– tillförlitlig finansiell rapportering</li> <li>– efterlevnad av lagar, regler etc.</li> </ul> Enligt både koden och SOX ska företaget självt utvärdera den interna kontrollen. Ansvar ligger ytterst på styrelsen, som årligen ska rapportera hur den interna kontrollen till den del den avser den finansiella rapporteringen är organiserad.
COSO	COSO är ett internationellt etablerat ramverk för intern kontroll. Fem väsentliga komponenter är grundläggande för intern kontroll enligt COSO: Kontrollmiljön, riskbedömning, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt tillsyn.
Intern kontroll av den finansiella rapporteringen	Syftar till att säkerställa att företagets externa rapportering är fullständig och korrekt. Företaget bör ha interna kontroller som säkerställer att de grundläggande kraven fylls, ex. existens, fullständighet, värdering etc.
Internrevisionen	Internrevisionen har styrelsen som uppdragsgivare och ska finnas som ett icke-obligatoriskt stöd till den verkställande ledningen. De hjälper bl.a. till med dokumentering, testning och utvärdering av den interna kontrollen och ser till att det kvalitets-säkras i varje steg.

Externrevisionen	Den externa revisorns huvudsakliga uppgift är att granska bolagets finansiella rapportering, för att slutligen lämna en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen samt om styrelsens och VD:s förvaltning. Revisorn använder den granskningsmetod som är mest effektiv för att komma fram till uttalandena i revisionsberättelsen, vanligen en kombination av substansgranskning eller granskning av kontroller.
Samarbete mellan internrevisionen och externrevisionen	Både intern- och externrevisorer koncentrerar sin granskning till de områden där risken för väsentliga fel är störst. Ett nära samarbete mellan dem är vanligt. Det bästa ömsesidiga utfallet av revisionsarbetet uppnås när respektive sida tar vara på den andra sidans erfarenheter, kunnande och utgångspunkter i uppdraget.
Revisionsstandarder	I revisionen ska den externa revisorn tillämpa RS Redovisningsstandard i Sverige. De innehåller grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt som den externa revisorn bör tillämpa i revisionen. RS 400 handlar om riskbedömning och intern kontroll och RS 610 handlar om hur den externa revisorn ska beakta det arbete som utförts av företagets internrevision.
Projekt om samarbete mellan IIA och FAR SRS	FARS SRS vill starta upp ett samarbete med IIA Sweden för att bredda organisationen med internrevision och därmed samla hela revisionskåren under samma paraply. Det finns flera anledningar till ett eventuellt samarbete, exempelvis är intern styrning och kontroll ett område som är intressant för båda parter att utveckla, dessutom finns också ett behov av att effektivisera revisionen i företagen, genom att bland annat minska på dubbelarbetet mellan intern- och extern revisorer samt hitta samordningsfördelar

*Källa: Egen bearbetning*

## 4 Empiri

Här presenterar vi svaren vi fick under intervjuerna av internrevisorerna och de externa revisorerna. En sammanställning av våra intervjufrågor finns i bilaga 1. Svaren har sammanställts utifrån våra problemformuleringar och presenteras internrevisionen för sig och externrevisionen för sig. I slutet av kapitel 4 har vi sammanställt svaren i tabellform för att kunna ge läsaren en snabb överblick över de slutsatser vi har dragit från empirin.

### 4.1 Internrevisionen

Nedan följer en sammanställning av svaren från internrevisorerna. Men först en kort presentation av våra respondenter i tabell 5:

*Tabell 5: Presentation av internrevisionens respondenter*

Respondent A	Arbetar som internrevisionschef i en stor bankkoncern. Har arbetat som internrevisor i tre år. Har tidigare erfarenhet som bland annat extern revisor och auktoriserad revisor. Bankkoncernen är börsnoterat i Sverige och ska därför följa Svensk kod för bolagsstyrning.
Respondent B	Arbetar som internrevisionschef i en stor industrikoncern. Har arbetat som internrevisor i elva år. Har tidigare erfarenhet som bland annat ekonomichef och controller. Industrikoncernen är börsnoterat i USA, vilket innebär att de måste följa SOX.
Respondent C	Arbetar som internrevisionschef i en stor handelskoncern. Har arbetat som internrevisor i sex år. Har tidigare erfarenhet som auktoriserad revisor, ekonomichef, VD och konsult. Handelskoncernen är inte börsnoterat och behöver varken följa Svensk kod för bolagsstyrning eller SOX, men har valt att följa de delar av koden som rör intern kontroll av finansiell rapportering.

*Källa: Egen bearbetning*

#### *Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen?*

Samtliga respondenter arbetar på företag som har en egen internrevisionsavdelning, där respondenterna har ansvar som internrevisionschefer. Enligt respondent A är det ett krav för banker att ha en internrevision enligt Finansinspektionens allmänna råd (FFFS 2005:1). Respondent B menar att det alltid har funnits i företaget, men förr var det mer inriktat på finansiell revision, medan det idag är mer utvecklat till hela verksamhetsrevisioner. Respondent C framhåller att styrelsen ser det som en del i styrelsearbetet att utöva bra kontroll över verksamheten.

Styrelsen är internrevisionens primära uppdragsgivare och också den som internrevisionen rapporterar till. Men styrelsen kan också ha ett utskott, en s.k. revisionskommitté, som kan vara uppdragsgivare och den som rapporteringen sker till. Det kan också komma önskemål om uppdrag från andra håll i organisationen, men det tas bara an om riskerna i de områdena anses vara väsentligt högre än de risker som internrevisionen redan har identifierat. Det är styrelsens direktiv som gäller, menar respondent A. Men det viktigaste uppdraget är att arbeta med intern kontroll, riskhantering och styrningsprocesser. Respondent B påpekar att internrevisionen ska arbeta självständigt och objektivt med att säkra och ge råd om verksamhetens processer, samt skapa mervärde, helt i enlighet med IIA:s principer. Samtliga respon-

denter hävdade att den operationella inriktningen var den de arbetade mest med, till övervägande del. Compliance och den finansiella inriktningen utgjorde mindre inslag. Respondent C framhöll att internrevisionen inte arbetar direkt med att kvalitetssäkra finansiella rapporter, utan arbetar övergripande med att kvalitetssäkra verksamhetens processer, t.ex. den finansiella processen. Verksamheten kan ha andra funktioner som arbetar separat med exempelvis intern kontroll av den finansiella rapporteringen.

Samtliga respondenter vidhöll att det är de internationella standarderna för internrevision enligt IIA som de följer i grunden. Internrevisionerna har ofta egna utarbetade interna regelverk för hur de ska arbeta med internrevision, men dessa är baserade på IIA:s principer. Alla respondenter ansåg att oberoende, integritet och objektivitet är en mycket viktig grund för internrevisionen och de poängterar att det är något som genomsyrar deras arbete hela tiden. Respondent B påpekade att internrevisionens arbete upplevs som värdefullt, eftersom de är en oberoende part som tittar på verksamheten med neutrala ögon. Vidare framhölls att integriteten är viktig på så vis att internrevisionen kan hantera den revision de får och att andra kan lita på dem. Objektiviteten är att hela tiden se på verksamheten ”utifrån”.

Etik är med på agendan hela tiden och finns med vid revision av olika områden. Det är en viktig del att hela tiden vara uppmärksam på att företagen agerar på ett försvarbart sätt, menar respondent C. Etiken genomsyrar hela vårt arbetssätt. Det är viktigt med en bra balans mellan lönsamhet och en god etik. Respondent B nämner att de ibland, när de börjar sina uppdrag, går igenom en hel del grundläggande etiska riktlinjer, för att få människor att tänka till lite grann. Företagen har oftast etiska riktlinjer som alla anställda ska efterleva, men det är inget som internrevisionen är med och tar fram, menar respondent A. Det är styrelsen som tar fram dessa och internrevisionen behöver inte ta ställning till dem, men de finns med i deras tankar hela tiden när de är ut och reviderar. Samtliga respondenter berättar att deras företag har samlade etiska riktlinjer för alla anställda. Respondent B lyfter fram att de har en uppförandekod där även alla direktiv och instruktioner finns med, t.ex. regler för vilka som är ansvariga, beloppsgränser etc.

#### *Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat internrevisorns roll?*

Både respondent A och C var överens om att Svensk kod för bolagsstyrning inte har påverkat deras arbete eller förändrat deras roll som internrevisorer. Respondent C ansåg däremot att SOX har påverkat dem mycket och framhöll att SOX är mer detaljerat än koden och därför innebär mer arbete. Det finns med i medvetandet på ett helt annat sätt idag, än hur det var för 4-5 år sedan. Fokus på intern kontroll har däremot påverkat samtliga respondenter mer, i alla fall avseende de delar som rör finansiell rapportering. Respondent A påpekade att fokus på intern kontroll över den finansiella rapporteringen har ökat något, men fokus på intern kontroll och operationell kontroll har varit i fokus hos bankerna sedan länge. Vidare menar respondent A att bankerna är långt före andra företag när det gäller intern kontroll och därför har inte koden betytt någonting. Både respondent B och C poängterade att de arbetar på ett större område än bara finansiell rapportering. Deras organisationer har egna funktioner som arbetar med intern kontroll. Men internrevisionen har ett

övergripande ansvar och ska titta på att arbetet går framåt, t.ex. vad gäller finansiella processer.

Respondent A definierar intern kontroll som de processer och system och aktiviteter som leder till att kontrollera att företaget inte förlorar vare sig intäkter eller tillgångar. Respondent C poängterar att intern kontroll handlar om intern styrning och kontroll. Det är viktigt att få en bra helhetssyn över företagets strategi och att man tar reda på företagets riskaptit. Det måste hela tiden ske en uppföljning av att man når de uppsatta målen. Respondent B gör gällande att de följer COSO:s definition av intern kontroll Respondent B gör vidare gällande att SOX definitivt har lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen. Det är en helt annan uppmärksamhet och fokus på intern kontroll idag. Respondent C anser att förbättringen har skett i de delar som rör finansiell rapportering. Dokumentationen och synligheten har blivit bättre, dvs. det har blivit tydligare ansvarsfördelning, bättre dokumentation och bättre interna kontroller som säkerställer att rapporterna blir rätt hela vägen. Respondent A vidhåller dock att det inte har blivit någon direkt förbättring, men att det troligtvis har påverkat styrningsmodellen en del.

*Hur arbetar internrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?*

Respondent A beskriver att de i sin operationella revision ser över de olika processerna i bankerna, alltifrån grundtransaktion till att det går in i redovisningen. Som en del i det tittar de också på kontrollen över att den informationen går rätt in i den finansiella rapporteringen. På så vis ser de inte finansiell och operationell revision som två olika delar, utan de väver in finansiell revision i den operationella revisionen. Respondent B gör riktade revisioner inom olika enheter och ser över om processerna är effektiva och ändamålsenliga. Men de ser också över vad enheterna själva gör inom ramen för SOX, t.ex. vilka processer de testar, vilket resultat de har fått, vilka brister de har funnit, hur de ska åtgärdas osv. Dessutom finns en speciell redovisningsfunktion som också tittar igenom vissa enheter. Den informationen måste de också ta vara på. Det finns alltså ett antal olika funktioner som gör insatser mot specifika enheter. Internrevisionen försöker koordinera dessa och sedan göra insatser mot de områden där andra inte har gjort det mer utarbetat, dvs. plocka upp de ”grå ytorna”. Respondent C framhåller att de även övergripande ser över processerna, t.ex. processen för finansiell rapportering, och ger rekommendationer.

Samtliga respondenter påpekar att det varje år görs en omfattande riskanalys, för att få fram de områden som är väsentligast att granska. Det sker, menar respondent A, genom att analysera alla huvudprocesser i banken, i alla IT-applikationssystem osv. Respondent C menar att de tittar på tidigare revisionsplaner, intervjuar ledningen osv. Det mynnar sedan ut i en revisionsplan som innehåller det som internrevisionen ska fokusera på under året. Styrelsen och revisionskommittén justerar och godkänner revisionsplanen. Respondent A betonar att revisionsplanen sedan uppdateras kvartalsvis, beroende på om riskprofilen i banken har ändrats. Respondent B menar att de får fram information om väsentliga områden genom att titta lite på vad andra har gjort. Sedan kan de gå in i koncernrapporteringssystemet och titta på hur trenderna ser ut, hur faktureringen ser ut osv. Genom att göra transaktionsanalyser av stora datamängder kan de få fram svagheter. Samtliga respondenter håller med om

att COSO:s ramverk ligger som grund för deras arbete. Respondent A påpekar att hela deras metodik är uppbyggd kring COSO. Respondent B framhåller att COSO ligger som grund för hela SOX-arbetet. Respondent C menar att COSO indirekt finns som grund, men att det inte syns att arbetet är upplagt enligt COSO:s ramverk

Samtliga respondenter hävdar att de rapporterar och ger rekommendationer om sitt arbete till styrelserna som är deras primära arbetsgivare. Styrelserna tar detta på största allvar och tar ställning till rekommendationerna och beslutar om en åtgärdsplan. Intern kontroll ådrar sig stora kostnader för företagen. Samtliga respondenter anser att de kan bidra till en bättre balans mellan kostnad och nytta. Respondent A menar att det är viktigt att ha rätt kompetens och förstå verksamheten, för då lär man sig att titta på rätt saker från början och kan också bli mer proaktiv och förutse problem innan de uppstår. På så vis sparar man förluster för banken. Effektiviteten i det eget arbete är också något man hela tiden kan förbättra. Respondent C betonar att det är viktigt att ha starka kontroller på de väsentligaste områdena men att det skulle kunna göras ännu mer effektiva kontroller och ändå nå samma mål. Respondent B anser att en viktig del för dem just nu är att få ner antalet ERP-system<sup>126</sup> inom koncernen, vilket kommer att ge stora effekter på kostnaderna.

Respondent A anser att skillnaden i förtroende för den finansiella rapporteringen inte har förändrats något sedan koden infördes. Förtroendet för den finansiella rapporteringen var ganska bra redan innan. För att kvalitetssäkra revisionen har de nyligen gjort om sin revisionsmodell helt och hållet tillsammans med externrevisorerna. Internrevisionen fokuserar på granskning av processerna och de interna kontrollerna, dvs. att säkerställa att siffrorna som går ut i den finansiella rapporteringen är rätt. Externrevisionen fokuserar på substansgranskning, dvs. att årsredovisning och kvartalsrapporteringsinformation är korrekt. Deras huvudfokus är på värderingsfrågor, redovisning och IFRS-frågor<sup>127</sup>. Respondent B menar att de kan signalera om saker som kan ha direkt bäring på räkenskaperna, när de gör sina processrevisioner. De kan koppla brister vidare till de externa revisorerna, som sedan tittar djupare på dem. På så vis kvalitetssäkras den finansiella rapporteringen. Respondent B anser att förtroendet har ökat för den finansiella rapporteringen. Den allmänna förståelsen för att det är viktigt att följa regelverket har ökat.

### *Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?*

Samtliga respondenter hävdar att de har mycket kontakt med de externa revisorerna. De har gemensamma möten och delger varandra sina planeringar, rapporter o.d. Respondent A menar att de har kontakt på en massa olika plan. De följer varandras arbete och har en gemensam planeringsprocess. De träffas även i samband med kvartalsrapporteringarna och i samband med bokslut besöker de enheter tillsammans. Respondent B delger att de har haft ett väldigt nära samarbete med de externa revisorerna sedan lång tid tillbaka. De byggde upp en metodik tillsammans där

<sup>126</sup> Enterprise Resource Planning System – Ett IT-system som tar hand om ett företags informationshantering

<sup>127</sup> International Financial Reporting Standards – Internationella redovisningsstandarder som regleras av den internationella redovisningsorganisationen IASB

de hade gemensamma databaser. Men när SOX kom tog det all energi och samarbetet kunde inte upprätthållas på samma nivå. Men nu när det har lugnat ner sig med SOX är målet att återupprätta det nära samarbetet. Inga av respondenterna upplever konflikter eller konkurrens mellan internrevisionen och de externa revisorerna, utan de upplever att samarbetet fungerar väl. Både respondent A och C betonar vikten av att internrevisionen och den externa revisionen har olika inriktningar. Respondent C poängterar att de har konkretiserat de olika inriktningarna i ett dokument. Externrevisionens inriktning är att skriva under revisionsberättelsen, medan internrevisionens inriktning är att ge service till styrelsen vad gäller revision av organisationen, dvs. att jobba med riskhantering, intern kontroll och styrning. Båda kan sedan ta tillvara på varandras erfarenheter och lägga resurser på viktiga områden. Respondent B understryker att det handlar mycket om kommunikation, att man delger varandra vad man har för planer och intentioner.

Samtliga respondenter gör gällande att de externa revisorerna får ta del av deras arbete fullt ut. Respondent B hävdar t.o.m. att alla rapporter de gör skickas till de externa revisorerna med automatik. Respondent A påpekar att de externa revisorerna har tillgång till internrevisionens arbete, men att de inte tar del av det i så stor utsträckning som man kanske skulle kunna tro. Det är deras val om de vill förlita sig på internrevisionens arbete eller inte. Och om de väljer att förlita sig på det måste de ha tillgång till all information. Respondent A anser att de externa revisorerna skulle kunna dra högre nytta av internrevisionens arbete genom att lära sig att förstå bankens processer bättre. Ibland går de in på icke-väsentliga områden som inte har så hög risk, beroende på att de inte förstår verksamheten tillräckligt väl. Respondent B tror också att de externa revisorerna kan dra högre nytta av internrevisionen än vad de gör idag. Respondent C förmodar också att externrevisionen kan dra högre nytta av deras arbete, men betonar att det inte är en stor sak hos dem. Förr granskade internrevisionen verksamheten utifrån avdelningarna i banken, berättar respondent A, men nu har vi gått över till att dela in banken i olika processer. Nu granskar vi hela processer, från grundtransaktion till redovisning. Det har gjort att vårt arbete är lättare att koppla ihop med externrevisionens arbete, eftersom det är processerna som skapar balansräkning och resultaträkning som i sin tur granskas av den externa revisorn. Det har varit ett stort steg i effektiviseringen.

Respondent B betonar än en gång att regelmässig kommunikation är grundläggande för att kunna effektivisera revisionen som helhet. Det är viktigt med schemalagda möten mellan intern- och externrevisionen, där man delger varandra sina planer, rapporter etc. Även riskhanteringen skulle kunna göras på ett effektivare sätt, genom att de har mera kommunikation i den fasen också. Under själva fältarbetet skulle vi också kunna jobba mera nära varandra. Men det är också en fråga om tid för koordinering osv. Intern- och externrevisionen skulle också kunna delta i varandras revisioner och på så vis utbyta erfarenheter etc. Det finns inget som hindrar att vi skulle utnyttja exakt samma revisionsmetodik som externrevisionen använder i sin finansiella granskning. Då skulle vi också kunna gå in och ta delar av arbetet som de gör. De kan ju ibland förlita sig på att utnyttja internrevisionen i sitt arbete, men först måste de säkerställa att vi arbetar enligt de regler som de har. Det är fullt möjligt men så långt har vi inte kommit än. Respondent C tycker att de har hittat bra roller mellan internrevisionen och externrevisionen och anser därför att det inte är någon stor fråga hos dem att effektivisera revisionen. Men tillägger att det är vik-

tigt att ha förståelse för att internrevisionen och externrevisionen har olika inriktningar och kompetens och att de kompletterar varandra. Tillsammans kan de bidra till att styrelsen känner till vad som händer i verksamheten.

## 4.2 Externrevisionen

Nedan följer en sammanställning av svaren från de externa revisorerna. Men först en kort presentation av våra respondenter i tabell 6:

Tabell 6: Presentation av externrevisionens respondenter

Respondent D	Är anställd som auktoriserad revisor på en stor revisionsbyrå. Har arbetat som revisor i 25 år. Arbetar mycket med stora börsbolag, men även med andra organisationer, kommuner, stat och landsting.
Respondent E	Är anställd som auktoriserad revisor på en stor revisionsbyrå. Har arbetat som revisor i 18 år. Arbetar uteslutande med olika typer av finansiella företag sedan tio år tillbaka, t.ex. banker, försäkringsbolag, fondförvaltare, andra värdepappersbolag, och även statliga offentliga verksamheter som är finansiella. Är dessutom förordnad revisor från regeringen för AP-fonderna.
Respondent F	Är anställd som auktoriserad revisor på en stor revisionsbyrå. Har arbetat som revisor i 14 år. Arbetar med till övervägande del mindre och små bolag, men även med större företag och en del börsnoterade företag.

Källa: Egen bearbetning

### *Vilken roll och vilket ansvar har externrevisionen?*

Den externa revisorns främsta uppdragsgivare är bolagsstämman enligt respondenterna. Det är det högsta beslutande organet i bolaget, som utser och väljer revisor. Respondent D påpekar också att man måste skilja på rollerna. Som anställd på en revisionsbyrå är ju även revisionsbyrån uppdragsgivare. Som extern revisor kan man också vara direkt utvald av en kund och då blir ju den kunden en uppdragsgivare. Den externa revisorns viktigaste uppgift, enligt respondent E, är att genomföra en revision enligt god revisionssed och slutligen avge en revisionsberättelse. Slutsatserna som de uttalar i revisionsberättelsen är rekommendationer inför bolagsstämman, om den externa revisorn tillstyrker att resultaträkning och balansräkning ska fastställas, liksom styrelsens förslag till vinstdisposition. Dessutom ska fastställas om den externa revisorn rekommenderar ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter och VD, s.k. förvaltningsrevision, eller om det kan finnas risk för ersättningskyldighet gentemot bolaget ifrån deras sida. Det innebär att den externa revisorn granskar beslut som styrelsen eller VD har fattat. Därefter är det bolagsstämman som fattar besluten utifrån den externa revisorns rekommendation. Det är den övergripande viktigaste uppgiften om man tittar på hur systemet är upplagt med aktieägare, styrelse, VD och sedan revisorn som ett kontrollorgan.

Respondent D betonar att resan för att komma fram till ståndpunkterna i revisionsberättelsen kan vara lång. Men det enda spår den externa revisorn lämnar efter sig är revisionsberättelsen. Det gäller att revisorn känner att han har kunnat göra det jobb som måste utföras för att med säkerhet kunna avge en revisionsberättelse. En revisionsberättelse är en form av säkerhet för den kund man har och för den kundens borgenärer och intressenter. Det ska vara en bekräftelse på att det är ordning



och reda i bolaget. Om det inte är ordning och reda, dvs. det finns väsentliga fel, så ska det framgå i revisionsberättelsen att det finns brister. Respondent F menar att en väl genomförd revision ska garantera att näringslivet fungerar och att intressenterna ska kunna lita på de uppgifter som står i årsredovisningen. Respondent F påpekar dock att revisionen kanske är en tredjedel av det revisionsbyråerna håller på med.

Aktiebolagsslagen är den lag som i grunden styr revisorns arbete, påpekar respondent E. Sedan finns det en särskild revisorslag och en revisionslag. Revisorslagen handlar om hur ett revisionsföretag ska vara organiserat etc., medan revisionslagen handlar om hur revisionen ska genomföras. Vad gäller finansieringsverksamhet så finns det också bestämmelser i lagen om bank och finansieringsrörelse, försäkringsrörelselagen, i lagen om värdepappersmarknad etc. ISA (International Standards of Auditing) är en internationell standard för revision. De talar om för revisorerna vad de måste utföra för att kunna säga att de har gjort en god revision Gamla ISA har översatts till svenska och de kallas för Revisionsstandard i Sverige (RS). Det finns ett projekt där samtliga nu gällande ISA ska översättas. Respondent F påpekar att det också blir mer och mer av skatte- och taxeringsförfattningarna. Det har det väl alltid varit men det är komplicerat eftersom reglerna förändras hela tiden. Sedan finns det en mängd branschspecifika regler som bolagen vill följa för att de ingår i den branschen. Respondent E poängterar också att revisionsfirmorna har egna internt utarbetade manualer, där allt det här regelverket är integrerat. Där regleras, förutom hur man ska genomföra revision rent praktiskt, hur man ska resonera i termer utav väsentlighet och risk, vilka granskningsåtgärder man kan vidta, vilka olika typer av revisionsbevis som man ska samla in etc. Det reglerar också det som rör oberoende, integritet och objektivitet. Respondent D understryker att för att säkerställa att de följer alla de här reglerna, har de internt utarbetade regler och personer som jobbar med det här på heltid för att stötta de som jobbar med revision och rådgivning.

Oberoende, integritet och objektivitet står för allt, menar respondent F. Revisionsbyrån är ju egentligen ett varumärke. Om det någonstans i världen görs ett fel, så kan varumärket försvinna. Revisorn ska stå för oberoende och integritet, det är en kvalitetsstämpeln när det gäller revision. En revisor lär sig väldigt mycket om bolag och organisationer, därför ser ofta kunden en fördel i att revisorn ger dem råd. Då kan det bli lätt att hamna i intressekonflikter, menar respondent D. Revisorn kan ju inte kritisera det han själv har gett råd om. Revisorns roll har dock blivit tydligare, speciellt i de bolag som är noterade. Där skiljs revisorns roll och konsultrollen åt. Intressenterna som läser revisionsberättelsen ska kunna lita på att revisorn har gjort ett korrekt jobb. Samtidigt är det ett problem att alla stora byråer har mycket konsultverksamhet, det är ju där i dagsläget som vi tjänar pengar. Där kan det lätt uppstå konflikter. Vi har utarbetat regler som säger att, så fort vi gör någonting utanför det som är revision, ska vi i enlighet med en mall själva ta ställning till om det innebär en risk för oberoendet. Och innebär det en risk då ska vi tacka nej. Är vi osäkra ska vi kontakta våra kvalitetsexperter som hjälper oss att ta ställning. Respondent E anser dock att oberoende är ett felaktigt ord. "Independence" heter det på engelska och borde översättas till självständighet istället för oberoende. Det finns ingen revisor som är oberoende, de är beroende av sina uppdragsgivare. Men det viktigaste är att man är självständig och att man agerar med integritet och objektivitet. Det är någonting som revisorn hela tiden måste förhålla sig till och fun-

dera över i olika situationer. Revisorn måste med gott samvete kunna försvara sina beslut. Ibland måste revisorn ta in "second opinions" från andra revisorer, för att styrka att de gör samma bedömning.

Bristande moral var en bidragande orsak till de många redovisningsskandaler som har skett. Det var en lockelse att göra stora pengar helt enkelt, menar respondent D. Revisionsbyråerna försöker bygga upp regler som visar för omvärlden, och även internt, att de lever efter etiska regler, s.k. Code of Conduct, som är grundläggande regler för hur vi ska agera. Vi tycker också att det är viktigt att även våra kunder lever upp till god etik. Om de brister i etik och det påverkar kontrollen eller redovisningen, så bör vi ta upp det. Revisorn måste i sin roll fokusera på de risker som kan påverka redovisningen hos kunderna. Vad som är etik för mig i en viss situation, kan vara något helt annat för någon annan, menar respondent F. Etik är en del av samhället, men det går inte att lägga ner obegränsat med resurser, för ingen kund som redo att betala. Men det pågår en ständig harmonisering av alla redovisningsregler i hela världen, för att alla ska ha ungefär samma bild av exempelvis hur saker ska bedömas och värderas. Respondent E kompletterar med att revisorer har väldigt strikta regler för sin privatekonomi. Som delägare i en revisionsbyrå får revisorn inte äga aktier i något företag i hela världen där revisionsbyrån är revisorer. Det finns ett intern system där revisorerna måste registrera alla värdepappersaffärer som de gör.

När vi tittar på intern kontroll i de stora bolagen, menar respondent D, så tittar vi dels på vad de har för övergripande policy och riktlinjer. Det är ju viktigt att alla anställda förstår att det inte är acceptabelt att exempelvis stjäla och att man följer de regler som finns i bolaget. Saknas det regler måste vi ta ställning till det, eftersom risken för att oönskade händelser inträffar ökar. Antingen kan man ha en värdestyrd organisation, menar respondent E, där man har väldigt tydliga och uttalade värderingar som ger uttryck för etik. Eller så kan du ha detaljerade regler som säger att så här får du göra och så här får du inte göra. På så vis kan man säga att vi tar ställning till de etiska riktlinjerna. Vi bedömer dem och ser om de kan påverka vår granskningsinriktning. Sedan om ett företag har riktlinjer om att man exempelvis inte ska utnyttja barnarbete i tredje världen, så ingår inte det i revisorns uppdrag, den normala revisionen, att ha en uppfattning om den frågan, även om man ha privata funderingar kring det.

#### *Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat den externa revisorns roll?*

Det sker en globalisering nu, menar respondent E, där kapitalmarknaden blir viktigare än vad den har varit tidigare. När kapitalmarknaden blir viktigare blir också revisorn viktigare, eftersom revisorn ska signalera till kapitalmarknaden genom revisionsberättelsen. Svensk kod för bolagsstyrning, SOX och andra bolagsstyrningskoder är exempel på fenomenet att kapitalmarknaden blir viktigare. Revisorsrollen har påverkats och det blir tydligare att revisionsfrågor och redovisningsfrågor blir viktigare. Det blir obligatoriskt med revisionsutskott, vilket innebär att få in ledamöter i styrelser som har kunskap om och är intresserade av redovisnings- och revisionsfrågor. Koderna är ett steg på vägen i en stor utveckling som har pågått i många år, dvs. att kapitalmarknaden blir allt viktigare. Respondent D har arbetat

mycket med SOX samt en del med koden och anser att det inte blev så mycket av koden egentligen. Införandet av SOX har inneburit en väsentligt större påverkan på bolagen och revisorernas arbete än koden. De största bolagen i Sverige som har infört SOX har pratat om att de har haft kostnader vid införandet som överstiger 100 miljoner. I koden handlar det i värsta fall om en tiondel av det. Koden är väldigt översiktlig till sin art, medan SOX har blivit ett regelverk som detaljstyr allt. När SOX-reglerna slog igenom var det ett väldigt tryck, menar respondent F. Det var detaljgranskning av allting, alltifrån att det var påskrivet till att bolagen skulle ha en dokumentation som var helt orimlig. Den svenska koden är mer lättsam och innebär mer att man ska bygga upp ett ramverk och tydliggöra ansvarsfördelningen.

Att fokus på intern kontroll har ökat i och med koden och SOX är något som samtliga respondenter håller med om. Respondent E vill dock ändra begreppet ”intern kontroll”. Det engelska begreppet ”internal control” översätts oftast i Sverige med intern kontroll, men det handlar mer om styrning utav företag, alltså bolagsstyrning. Därför brukar vi istället säga ”intern styrning och kontroll”. Det är någonting som har blivit viktigare nu när det kommit upp på styrelsens agenda. Respondent D påpekar att det nu även har spritt sig till offentlig verksamhet. Intern kontroll sprider sig till all verksamhet utom de allra minsta bolagen, där det fortfarande är ägarna som styr. Den definition av intern kontroll som används av alla etablerade revisionsbyråer är den som finns i COSO, menar samtliga respondenter. Det är det vedertagna ramverket för intern styrning och kontroll.

Koden har bidragit till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen, anser samtliga respondenter. Respondent E framhåller att det är viktigt att de här frågorna kommer upp på styrelsens agenda. Men det är stor skillnad mellan Sverige och USA, man kan inte importera amerikanska lösningar på amerikanska problem till Sverige, för vi har inte den typen av problem i Sverige. Koden och SOX är två olika saker. Koden kan vara bra, tror respondent E, men SOX är inte alls något bra. Däremot har alla de här systemen lett till mer intresse för intern kontroll. Under den här perioden har det skett ökade krav på en dokumentation, som i efterhand kan visa hur situationen var, menar respondent F. Det gör att det blir mycket enklare för revisorerna att arbeta. Det är viktigt att man i styrelsen gör klart vilka ansvarsområden ledamöterna har och dokumenterar alla beslut, vilka är för beslutet och vilka är emot. Om det sedan uppstår något problem, borde det falla tillbaka på styrelsen och att de blir solidariskt ansvariga.

#### *Hur arbetar externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?*

Revisorerna har en metodik för att göra sin bedömning av om den finansiella rapporteringen kan anses vara tillförlitlig, säger respondent D. Det gäller också att förstå på vilket sätt bolaget gör affärer, deras s.k. affärsmodell. I vår planering av revisionen gör vi en bedömning av vilka som är de stora riskområdena i bolaget, exempelvis stora transaktioner och stora belopp. Vi utvärderar också bolagets interna kontroll. Utifrån den bedömningen bestämmer vi hur mycket jobb vi måste lägga ner för att vara säkra på att det ser bra ut. Vi är intresserade av att minimera risken för fel och det är ju bolagen också. Därför har vi en dialog med kunden om hur vi uppfattar deras riskområden. Det kan hjälpa dem att täppa till bristerna. Vi rappor-

terar alltid synpunkter på intern kontroll, så att de kan förbättra sig. Därefter bedömer vi vilken revisionsstrategi som är mest effektiv för att utföra revisionen. Om vi vet att ett bolag har en bristfällig intern kontroll, då kan vi inte förlita oss på den, utan måste istället granska verifikationer, s.k. substansgranskning. Det är vare sig effektivt eller roligt. Om vi väljer att förlita oss på den interna kontrollen, måste vi på något vis dokumentera och förstå vad för slags kontroller som finns. Sedan måste vi testa dessa kontroller för att se om vår preliminära bedömning stämmer, d.v.s. att kontrollerna fungerar. Så det räcker inte med att sätta ut fingret och tycka att de verkar bra, utan vi måste tydliggöra vilka kontroller i ett bolag som är viktiga, om vi anser att de fungerar och på vilket sätt vi kan säkerställa att de fungerar. Vi följer vissa statistiska regler för att visa att vi har testat kontrollen till fullo. Sedan hoppas vi att vi har gjort rätt bedömning, för det är inte roligt om det visar sig att den inte fungerar. Då har vi lagt ner mycket tid i onödan och får gå tillbaka till verifikationsläsning.

Revisionen går inledningsvis till på det sättet att vi tittar på ett antal räkenskapspåståenden, menar respondent E. Det är påståenden som företagsledning och styrelsen gör i samband med att de avger sin årsredovisning och handlar om värdering, existens, fullständighet, riktighet osv. Initialt bedömer vi vilka av de här påståendena som är kritiska, t.ex. försäljningen, värdering av någon post i balansräkningen etc. Sedan kopplar vi dessa påståenden till hur stor risken är för att det ska bli fel i den finansiella rapporteringen. Här måste vi göra en bedömning. Vi pratar med företagsledningen, samlar in dokumentation och gör en bedömning av vilka som är de kritiska räkenskapspåståendena i årsredovisningen för det här företaget. Hur stor är risken att de är fel, hur komplexa är de etc. Vi vaskar man fram de viktigaste frågorna och granskar dem sedan på ett ändamålsenligt sätt. Oavsett vilka system och rutiner företagen har, så finns det alltid en mänsklig handpåläggning någonstans i processen, menar respondent F. Det finns alltid en mänsklig bedömning som måste till för att färdigställa en finansiell rapport. Många kan ha den bilden att revisorer tittar på allting, men vi jobbar hela tiden utifrån en riskanalys. Men hittar vi andra moment där det blir fel när vi granskar, så fokuserar vi på dem. Men det är väsentlighet och risk som det handlar om. Kunden kräver att vi sköter granskningen på det mest effektiva sättet. Respondent E menar att det finns ett gemensamt intresse från företagsledningen, styrelse, revisorer och internrevisorer att hitta en bra balans mellan kostnad och nytta. Både den interna revisorn och den externa revisorn kan bidra till en bra balans.

Förtroendet för den finansiella rapporteringen har ökat, tror respondent D. Jag tycker att vi har fått ett förbättrat rykte. Revisorer vill hela tiden arbeta för att det ska bli bättre finansiell rapportering, menar respondent F. Dels är det vi som ska verifiera att de i allt väsentligt är korrekta och ger en rättvisande bild. Dels så förändras det hela tiden inom redovisningen, så gäller att hänga med. Allting går snabbare och snabbare idag. De affärssystem vi har idag är otroliga om vi jämför med tio år tillbaka i tiden. På så vis har effektiviteten ökat och mer korrekta siffror kommer fram. Men samtidigt som det går så snabbt idag, ska också rapporterna fram väldigt fort. Det finns alltid moment där en mänsklig kompetens ska göra en bedömning och där finns det hela tiden saker att jobba med. Visst har förtroendet för den finansiella rapporteringen ökat, men det kan hända någonting idag, som gör att förtroendet sjunker undan. Samtliga respondenter håller med om att deras meto-

dik bygger på COSO:s ramverk. Men det är inte varje moment i COSO som vi använder hela tiden mot varje kund, påpekar respondent F, utan likväl som vi tittar på väsentlighet och risk hos bolagen, så väljer vi det som är mest väsentligt från COSO mot kunden. Revisorerna rapporterar sina synpunkter från revisionen till styrelsen, påpekar respondent D. Och i större bolag och organisationer upprättar vi ofta en separat internkontrollrapport till ledningen. De lyssnar på oss, men ibland kan det vara så att vissa frågor är lite mer komplexa än andra, så det tar längre tid att införa vissa förändringar. De väger säkert våra synpunkter mot allt annat de måste beakta. Ibland kan det också vara så att de inte gör samma prioriteringar som oss. Är frågan inte så allvarlig, påpekar respondent F, så behöver vi inte lyfta fram den i revisionsberättelsen, utan vi lämnar istället en rapport där vi lyfter upp att det är en risk. Är frågan av en så väsentlig art att vi tycker att den ska komma externa parter till del, då måste vi reagera.

Det är ju framförallt styrelse och VD som har ansvaret att bygga upp en intern kontroll som är ändamålsenlig för den verksamhet som bedrivs, menar respondent F. Fel finns det alltid överallt, men det är de väsentliga felen man ska bygga bort. Men det spelar ingen roll hur mycket koder man har, en människa kan alltid slinka igenom regelverken. Men det är det man ska underbygga, ingen ska själv få ta beslut. Även om det kanske är flera parter inblandade i besluten, ska det finnas ett kontrollorgan. Det ska vara klargjort vem som kontrollerar det i efterhand. Om ingen kontrollerar att den interna kontrollen fungerar, så är den ju värdelös. Det är företaget självt som ansvarar för att den interna kontrollen fungerar, revisorerna ska kontrollera och bekräfta det. Den interna kontrollen utformas på ett sådant sätt att den kan garantera att det i allt väsentligt blir rätt för verksamheten, menar respondent F; att den är ändamålsenlig och effektiv, att den finansiella rapporteringen är korrekt och att man följer lagar och förordningar. Sedan är det upp till varje enskilt bolag att forma sin egna interna kontroll. Den är ju unik för varje bolag och varje bransch

*Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?*

Samarbetet ser lite olika ut beroende på vilken roll internrevisionen har, hur stor den är och vad den har för uppgift, menar respondent E. Vi utgår ifrån hur internrevisionen är organiserad och vad den har för uppgift och bedömer därefter i vilken mån vi kan samarbeta med dem och på vilket sätt det är ändamålsenligt att göra det. Det är framförallt börsbolagen eller de riktigt stora organisationerna som har en egen uppbyggd internrevision, påpekar respondent F. Det är ju bolagets egen revision och de styr den själva. Vi har ingenting med den att göra, men däremot kan vi nyttja deras arbete. Vi måste dock först gå in och bedöma deras arbete och utifrån det göra egna bedömningar. Om vi kan styrka att deras jobb är väl utfört och vi förstår hur de har gjort, då kan vi förlita oss på deras arbete och därmed få högre validitet i våra slutsatser. I RS 610 står det på vilket sätt de externa revisorerna ska beakta internrevisionens arbete, påpekar respondent D. Vi har ju olika roller och olika uppdragsgivare.

De externa revisorerna har en metodik som bygger på att de måste följa metodiken för att kunna avge en revisionsberättelse. De kan inte bara ta över internrevisionens

dokumentation och dra ner på sitt eget arbete. Det är en fördel om man i extern- och internrevisionen har en samsyn kring vilka områden som är väsentliga. Det är viktigt att de för en dialog tillsammans kring det. Internrevisionen har mycket mer tid att gå på djupet i verksamheten än den externa revisorn. Så vi är naturligtvis intresserade av att de hjälper oss att förbättra interna kontroller där det finns brister.

Respondent E anser att samarbetet fungerar bra i normalfallet och har inte upplevt någon form av konflikter eller konkurrensförhållande. Det är en tydlig uppdelning. Ofta har man någon form av policydokument som beskriver hur fördelningen ska se ut. Om man går tillbaka 15 år så fanns interrevisionsfunktioner som inte var så professionella. Där placerades personer som inte riktigt funkade i organisationen. Idag ser det helt annorlunda ut, internrevisorerna är professionella, duktiga och det är ett bra samarbete på alla sätt och vis. Respondent F håller med om att det inte uppstår konflikter eller konkurrens i samarbetet. Vi har ju ingenting att säga till om vad internrevisionen ska titta på. Det är bara ömsesidigt att om vi kan ta hjälp av varandra. I de allra flesta fall rapporterar internrevisionen till de externa revisorerna om de gör en speciell granskning på ett område, påpekar respondent D. Sedan finns det andra stora bolag som alltid skickar all information till oss. Jag upplever att vi har en bra dialog som innebär att vi får ta del av alla väsentliga rapporter. Respondent E anser att den externa revisorn får ta del av internrevisionens arbete i den utsträckning de vill. Om det är så att internrevisionen gör all granskning, även av finansiell redovisning, då har vi ju full tillgång till all dokumentation egentligen. Annars måste vi själva göra granskningen. Respondent F håller med om att de externa revisorerna har full tillgång till internrevisorernas arbete. Det ligger i företagets intresse att visa hur de arbetar med sin interna kontroll, internrevisionen är ju ett moment i det eftersom de är en övervakande kontroll. För de externa revisorerna är det positivt att internrevisionen finns, för då visar bolagen att de lyfter frågan och arbetar med den hela tiden. Den externa revisorn har ju rätt att kräva att få se allt. För att kunna granska måste vi få ta del av alla underlag.

Respondent F menar att det ändå alltid faller tillbaka på att den externa revisorn måste stå för sitt arbete. Vi kan aldrig hänvisa till att internrevisionen har tittat på det och därför skriva oss fria. Det är inte alltid det finns internrevision i sådan omfattning att vi kan dra nytta av det mer. Om bolagen själva väljer att lägga ner tid och pengar på att granska sin interna kontroll, så kan ju den externa revisorn vara projektledare. Men jag tror att bolagen känner oftast att de har köpt in en tjänst om externrevision och att det är det vi ska syssla med. Samspelet kan ju alltid förbättras, menar respondent F, men det handlar också om en avvägning hur mycket företagen vill arbeta, lägga ner i tid och pengar på internrevision. Allting kan alltid bli bättre, men jag kan inte se några revolutionerande förändringar. Men det är viktigt med en öppen och tydlig dialog och att vi delger varandra information om väsentliga områden att granska. Om vi kunde få mer impulser från internrevisionen till att förstå riskerna i de bolag vi tittar på, så skulle det kunna effektivisera revisionen, menar respondent D. Den externa revisorn lägger väldigt mycket tid på att utvärdera kontrollmiljön, riskerna i verksamheten etc. Vi skulle kunna få mer input från internrevisionen och dialogen skulle kunna vara bättre.

Internrevisionen lägger ner mycket tid på internt arbete och bygger upp en kunskap som är värdefull för den externa revisorn att ta del av, framhäver respondent D.

---

Den externa revisorn däremot lägger ner mycket tid på att bygga upp metodiken för hur vi reviderar. Ibland kan jag uppleva att vår metodik för att utveckla revisionen är mera i framkant än internrevisorernas metodik att bedriva internrevision. Det innebär att internrevisionen gärna tar del av hur vi driver vissa frågor för att utveckla sitt arbete. Men då vill vi också känna att vi får någonting tillbaka. Dessutom har vi har specialister i vår verksamhet, som en internrevisionsavdelning inte har, t.ex. IT-experter. Därmed har vi ju ett intresse av att byta information och tjänster med varandra. Jag upplever att internrevisionen gärna skulle ha stöd utifrån, men de har budgetar som de ska följa vilket innebär en begränsning. Generellt kan det vara svårt för företagsledningen att bedöma värdet av kostnaderna som en internrevisionsavdelning levererar. Det kan vara ett problem när det gäller vårt samarbete.

Respondent E poängterade att ett projekt har startats upp mellan FAR SRS och IIA Sweden, där tanken är att de ska komma ut med ett policydokument under året, där de ger vägledning om samarbete mellan internrevisionen och den externa revisorerna. Syftet är att få ut så mycket som möjligt av revisionen totalt sett. Det är ett sätt att sprida hur vi arbetar i de mer effektiva organisationerna. Hos dem som redan arbetar bra ihop tror jag inte att det finns så mycket bättre att göra. Om internrevisionen genomför all revision, så är externrevisorn med och påverkar i planeringsfasen och bidrar när det gäller att prioritera insatserna, eller har synpunkter på det. Om internrevisionen väljer att inte beakta deras synpunkter, då måste externrevisorn göra en egen granskning av de frågorna. En väldigt stor komparativ fördel som internrevisionen har, är att de kan företaget väldigt bra. Men eftersom de bara har en kund, så ser inte de hur det fungerar i andra företag och organisationer. Där har externrevisorn en komparativ fördel, som jobbar med företag i olika branscher och kan se hur andra företag har löst motsvarande problem. Det där tror jag är den viktigaste aspekten, eller utgångspunkten för samarbetet, där det gäller att få till det på ett så bra sätt som möjligt.

Det är viktigt att förstå att vi har olika uppdragsgivare, poängterar respondent D. Externrevisionen ska bedöma ledningen, som genom internrevisionen vill få reda på hur verksamheten ser ut. Om rollfördelningen inte har varit tydlig, så tror jag att det kan bli ett problem med samspelet, menar respondent E. Det handlar dels om rollerna, dels om hur kommunikationen ska gå till, så att man inte har olika förväntansbilder. Då är mycket vunnet och det borgar för en effektiv revision. Inledningsvis tror jag att både styrelse, företagsledningen, internrevisionen och den externa revisorn har samma mål, att det ska vara en effektiv verksamhet, att det ska vara en korrekt finansiell rapportering och man ska leva efter de lagar som finns. Alla har samma mål i grunden.

### 4.3 Sammanfattning av empirin

Tabell 7: Sammanfattning av empirin

Problemformulering	Internrevision (IR)			Externrevision (ER)		
	Respondent A	Respondent B	Respondent C	Respondent D	Respondent E	Respondent F
<i>Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen respektive externrevisionen?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- styrelsen är uppdragsgivare</li> <li>- IR rapporterar direkt till styrelsen</li> <li>- främsta uppdraget är intern kontroll, riskhantering och styrning</li> <li>- arbetar mest med operationell revision</li> <li>- följer i huvudsak IIA:s principer</li> <li>- oberoende, integritet och objektivitet liksom etik är A-O</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- styrelsen är uppdragsgivare</li> <li>- IR rapporterar till revisionskommitté</li> <li>- främsta uppdraget är att säkra, ge råd och skapa mervärde i verksamhetens processer</li> <li>- arbetar mest med operationell revision</li> <li>- följer i huvudsak IIA:s principer</li> <li>- oberoende, integritet och objektivitet liksom etik är kärnan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- revisionskommittén är uppdragsgivare</li> <li>- IR rapporterar till revisionskommitté,</li> <li>- främsta uppdraget är internrevisioner med inriktning på operationell revision</li> <li>- följer i huvudsak IIA:s principer</li> <li>- oberoende, integritet och objektivitet liksom etik är viktig grund</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bolagsstämman är uppdragsgivare</li> <li>- viktigaste uppdraget avge en rev.berättelse</li> <li>- revisorns arbete styrs av RS, interna regler, internationella regler etc.</li> <li>- intressenterna ska kunna lita på revisorns oberoende bedömning</li> <li>- har interna etiska regler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bolagsstämman är uppdragsgivare</li> <li>- viktigaste uppdraget genomföra en revision enl. god revisionssed, samt uttala en slutsats i en rev.berättelse</li> <li>- revisorns arbete styrs av ABL, revisorslag och revisionslag, internationella ISA, interna regler etc</li> <li>- oberoende, integritet och självständighet måste revisorn hela tiden fundera över</li> <li>- strikta etiska regler för revisorer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bolagsstämman är uppdragsgivare</li> <li>- viktigaste uppdraget är att genomföra en revision</li> <li>- revisorns arbete styrs av ABL, ÅRL, BFL, BFN:s allmänna råd, RR:s rekommendationer, skatteregler, bransch-specifika regler, interna regler etc.</li> <li>- oberoende, integritet och objektivitet är allt</li> <li>- revisorn ska hela tiden ha ett etiskt tänkande</li> </ul>
<i>Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat internrevisionens respektive externrevisionens roll?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nej, koden har inte påverkat någonting</li> <li>- Fokus på intern kontroll har dock ökat något, men fokus har redan funnits i bankerna sedan länge</li> <li>- Koden har inte lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen, styrningsmodellen har väl påverkats en del till det bättre</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ja, SOX har påverkat oss mycket. Mer lagstiftning och mer arbete.</li> <li>- Mycket mer fokus på intern kontroll än tidigare</li> <li>- SOX har definitivt lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen, mer uppmärksamhet och fokus på intern kontroll</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nej, koden har inte påverkat någonting.</li> <li>- Fokus på intern kontroll har märkts av i vissa delar, som finansiella processer</li> <li>- Koden har lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen, i delar som rör finansiell rapportering, dokumentationen och synligheten är bättre</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Införandet av SOX har påverkat revisorns roll betydligt mer än koden</li> <li>- Fokus på intern kontroll har dock ökat, märks genom både koden och SOX</li> <li>- Koden har lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redovisnings- och revisionsfrågor har blivit viktigare (i och med att kapitalmarknaden har blivit viktigare)</li> <li>- fokus på intern styrning och kontroll har ökat, det har kommit upp på styrelsens agenda</li> <li>- Koden bidrar till en förbättring av bolagsstyrningen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Införandet av SOX har påverkat revisorns roll betydligt mer än koden</li> <li>- Fokus på intern kontroll har ökat</li> <li>- Koden och SOX har bidragit till en bättre dokumentation och uppföljning</li> </ul>



	Internrevision			Externrevision		
	Respondent A	Respondent B	Respondent C	Respondent D	Respondent E	Respondent F
<i>Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ser över processerna, alltifrån grundtransaktion till att det går in i redovisningen</li> <li>- tittar även på kontrollen över att informationen går rätt in i den finansiella rapporteringen</li> <li>- har tillsammans med ER helt gjort om sin revisionsmodell</li> <li>- utgår ifrån en riskanalys som utmynnar i en revisionsplan</li> <li>- COSO utgör grund</li> <li>- arbeta proaktivt och effektivt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gör riktade revisioner inom olika enheter och ser över om processerna är effektiva och ändamålsenliga</li> <li>- Ser över vad enheterna själva gör</li> <li>- Finns även andra funktioner som tittar på olika enheter. IR koordinerar</li> <li>- kan signalera om brister som upptäcks i processrevisionerna.</li> <li>- utgår ifrån en riskanalys</li> <li>- COSO utgör grund</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ser över processerna och ger rekommendationer</li> <li>- utgår ifrån en riskanalys som utmynnar i en revisionsplan</li> <li>- COSO utgör grund</li> <li>- effektiva kontroller på väsentliga områden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- viktigt förstå företagets affärsmodell</li> <li>- gör först en utvärdering över de områden där risken för fel är störst.</li> <li>- sedan granskning av kontroller eller substansgranskning</li> <li>- interna kontroller, testas, utvärderas och dokumenteras</li> <li>- metodiken utgår från COSO</li> <li>- Kommunicerar tillbaka övergripande vilka områden som behöver förbättras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bedömer initialt vilka räkenskapspåståenden som är kritiska och som sedan kan leda till fel i redovisningen</li> <li>- dessa granskas sedan på ett ändamålsenligt sätt, granskning av kontroller eller substansgranskning</li> <li>- metodiken utgår från COSO</li> <li>- ger hela tiden råd &amp; rekommendationer, både till ledning och de som granskas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- arbetar hela tiden med riskanalysen, dvs de områden där risken för fel är störst.</li> <li>- sedan granskas interna kontroller &amp; substansgranskning</li> <li>- oavsett system och rutiner finns det alltid en mänsklig handpåläggning</li> <li>- redovisningen förändras hela tiden, gäller att hänga med</li> <li>- kunden vill ha en så effektiv revision som möjligt</li> <li>- grunden är COSO</li> </ul>
<i>Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gemensam planeringsprocess</li> <li>- viktigt att ER förstår verksamheten och dess processer väl, för att undvika att gå in på icke-väsentliga områden av misstag</li> <li>- IR granskar processer istället för avdelningar. Processerna skapar BR och RR, blir lättare att koppla ihop med ER:s arbete</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- regelmässig kommunikation</li> <li>- gemensamma databaser med delad information</li> <li>- gemensam planering</li> <li>- delta i varandras revisioner, utbyta erfarenheter</li> <li>- lära och dra nytta av ER:s metodik</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gemensamma planeringsmöten</li> <li>- delger varandra planer, rapporter o.d.</li> <li>- konkretisera IR:s och ER:s olika inriktningar. Båda har olika kompetenser och kompletterar varandra. Sedan kan de ta tillvara på varandras erfarenheter och lägga resurser på viktiga områden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- viktigt med en dialog och en samsyn om vilka områden som är väsentliga</li> <li>- delge varandra väsentliga rapporter</li> <li>- IR kan mer om verksamheten, men ER har bättre metodik &amp; specialistkunskaper, kunskapsutbyte vore bra</li> <li>- Budget etc hindrar mer nära samarbete</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- samarbetet med IR ser olika ut beroende på hur IR ser ut</li> <li>- projekt pågår nu om att sprida kunskap från de som samarbetar bra</li> <li>- IR mycket kunskaper om verksamheten, ER kunskap om hur andra företag gör, dialog</li> <li>- Viktigt med tydlig rollfördelning</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- viktigt med öppen och tydlig dialog</li> <li>- tipsa varandra om väsentliga områden att granska</li> <li>- samarbete hänger mycket på tid och pengar</li> </ul>

Källa: Egen bearbetning

## 5 Analys

I detta kapitel sammanställer vi empirin och vår teoretiska referensram för en analys av likheter och skillnader i materialet. Analysen är sammanställd med utgångspunkt från våra problemformuleringar. För att åskådliggöra för läsaren hur vi knyter ihop teori med empiri har vi valt att kursivera nyckelord från teorin. Kort därefter finner läsaren en hänvisning inom parentes till det aktuella teoriavsnittet. I bilaga 1 finns vår intervjuguide som återger hur vi har kopplat ihop teorin med våra problemformuleringar.

### *Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen och externrevisionen?*

Bolagsstyrning har sin utgångspunkt i agentteorin. När ägande och ledning av bolagen är åtskilda, kan det uppstå intressekonflikter. *Aktieägarna* och andra *intressenter* vill att bolaget ska styras efter deras intressen, t.ex. att förmera avkastning på satsat kapital, medan ledningen kan styra efter egna intressen, t.ex. att göra snabba pengar. (3.1. 3.2) Det är den grundläggande orsaken till den rad redovisningsskandaler som har inträffat. Därför är det viktigt att det finns kontrollorgan som *övervakar* ledningen. (3.1) Bolagsstämman representerar aktieägarna och är bolagets högsta beslutande organ. Den utser en *extern revisor* som ska granska bolagets finansiella rapportering och sedan signalera till bolagets intressenter ifall den kan anses vara korrekt och tillförlitlig. Det signalerar den externa revisorn genom revisionsberättelsen, som är själva målet för revisionen. I revisionsberättelsen lämnar revisorn sina rekommendationer ifall balans- och resultaträkning kan fastställas och ifall styrelsen kan beviljas ansvarsfrihet. (3.7) Utifrån revisionsberättelsen är det sedan upp till bolagsstämman att fatta besluten.

Revisionsberättelsen är en slags *kvalitetsstämpel* på att det är ordning och reda i bolaget och revisorn måste känna sig säker på att revisionen har lett fram till korrekta ståndpunkter. Om det finns brister ska det naturligtvis framgå i revisionsberättelsen. Intressenterna måste kunna lita på att revisorn har agerat självständigt och med integritet och objektivitet. Det innebär bl.a. att revisorn ska kunna försvara sina beslut med gott samvete och inte låta sig påverkas av andra intressen än att utföra en god revision. För att styrka sina beslut kan revisorn dessutom ta in åsikter från andra revisorer, för att se om de gör samma bedömning. Revisorn kan också ha en *rådgivande roll*. Eftersom revisorn får stor erfarenhet och kunskap av bolag, ser bolagen fördelar med att fråga revisorn om råd. Det kan dock leda till intressekonflikter vid revision, revisorn kan inte gärna själv granska det han själv har gett råd om. Revisorn måste se upp så att inte oberoendet äventyras. Om förtroendet för revisorn ifrågasätts ska revisorn avstå från uppdraget. Revisorn kan enligt *analysmodellen* pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet. (3.7) Samstämmighet i *etiska frågor* är grundläggande för förtroende. (3.3) Etik för en person i en situation, kan vara något annat för en annan person i samma situation. Inom redovisning pågår en harmonisering av regler för att alla ska ha samma bild av hur exempelvis bedömningar och värderingar ska ske. Revisionsbyråerna har etiska riktlinjer som vägleder hur revisorn ska agera i olika situationer.

Det finns en mängd lagar, regler och rekommendationer för hur den externa revisorn ska utföra revisionen och agera i olika situationer. Exempelvis *revisionsstandarderna* (RS) som ger vägledning om hur den externa revisorn ska gå tillväga för att utföra en god revision. Revisorn kan avvika från en RS om det leder till en mer effektiv revision, men avvikelsen måste motiveras. (3.9) För att säkerställa att revisorerna följer regelverken, har revisionsbyråerna oftast integrerat dessa i interna regelverk, samt har anställd personal som stöttar revisorn vid revision och rådgivning. Det kan bli en lång resa för den externa revisorn att komma fram till ståndpunkterna i revisionsberättelsen. Samtidigt vill bolaget att revisionen ska ske så effektivt som möjligt för att hålla ned kostnaderna. Revisionen utgår ifrån en riskanalys som leder till de mest *väsentliga* granskningsområdena där *risk* för fel är störst. Det finns två huvudsakliga granskningsmetoder; *substansgranskning*, som innebär att revisorn granskar verifikationer etc, eller *granskning av interna kontroller*. Genom att granska, testa och utvärdera bolagets interna kontroller i de delar som rör den finansiella rapporteringen, kan revisorn göra en bedömning om rapporteringen kan anses vara korrekt. Brister i de interna kontrollerna, kan leda till fel i rapporteringen. (3.7)

*Intern kontroll* har hamnat i fokus sedan koderna för bolagsstyrning kom fram i kölvattnet efter redovisningsskandalerna. Enligt både Svensk kod för bolagsstyrning och SOX ligger den interna kontrollen under *styrelsens ansvar*. Bolaget får självt bestämma om det vill tillsätta en särskild granskningsfunktion, s.k. *internrevision*, för att granska den interna kontrollen. Om bolaget väljer att avvika, måste det motivera varför. (3.5.1) För bankerna är det dock ett krav att tillsätta en internrevision enligt Finansinspektionens allmänna råd. *Internrevisorer* har funnits sedan länge, men arbetade förr mest med den finansiella inriktningen och stöttade de externa revisorerna i deras arbete. Idag har internrevisionen blivit mer professionell och utvecklats till att arbeta med verksamhetsprocesser. Sedan införandet av koden och SOX har internrevisionen kommit *närmare ledningsprocessen* och är styrelsens verktyg för att utöva bra kontroll över verksamheten. Styrelsen är *uppdragsgivare* och den som internrevisionen rapporterar till. (3.6) Styrelsen kan också ha ett styrelseutskott, en revisionskommitté, som kan vara uppdragsgivare och den som internrevisionen rapporterar till.

Internrevisionens viktigaste uppdrag är den *operationella inriktningen*, vilket bl.a. innebär att kvalitetssäkra verksamhetens processer så att bolagets uppsatta mål nås. Internrevisorerna identifierar och utvärderar risker samt föreslår förbättringsåtgärder för att öka säkerheten och effektiviteten. På så vis skapar de mervärde till bolaget. *Compliance*, dvs. att följa lagar och regler, och den *finansiella inriktningen*, dvs. att intyga rimligheten i den finansiella rapporteringen, utgör mindre inslag i internrevisionens verksamhet. Ofta kan verksamheten ha andra funktioner som arbetar direkt med exempelvis intern kontroll av den finansiella rapporteringen. Internrevisionen begränsas av en budget, vilket innebär att de försöker arbeta så effektivt som möjligt utefter styrelsens direktiv. Därför arbetar även internrevisorerna, liksom de externa revisorerna utifrån en *riskanalys*, dvs. de går in på de områden där risken för *väsentliga* fel är störst. (3.6)

I likhet med revisionsbyråerna har internrevisorerna interna regler för hur de ska utföra sitt arbete och agera i olika situationer. Som grund för detta regelverk ligger de

internationella standarderna för internrevision, IIA. Andra regelverk kan också komma in beroende på vilken verksamhet de befinner sig i, t.ex. Finansinspektionens regler för banker. I sitt arbete måste internrevisorn agera självständigt och granska verksamheten med neutrala ögon. *Oberoende*, integritet och *objektivitet* genomsyrar deras arbete hela tiden. Det är en viktig att hela tiden vara uppmärksam på att bolaget agerar på ett försvarbart och etiskt sätt, så att inte förtroendet för varumärket eller för bolagets agerande i stort skadas. (3.6) *Etiska* riktlinjer bör finnas i bolagets kontrollmiljö och internrevisionen bör hela tiden ha dessa i åtanke när de granskar bolagets processer. (3.3)

### *Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisorernas roller?*

Efter redovisningsskandalerna växte koder för *bolagsstyrning* fram som en åtgärd mot svag bolagsstyrning. Både *Svensk kod för bolagsstyrning* och *SOX* ska sedan år 2005 tillämpas av företag noterade på den svenska respektive den amerikanska börsen. (3.4) Koden har inte påverkat revisorernas roller nämnvärt, det blev inte så mycket med koden som de kanske trodde från början. Det som märks mest är en förbättring av styrningen och ansvarsfördelningen i bolagen. *SOX* har däremot påverkat rollerna mer. Det har blivit mycket mer lagstiftning att ta hänsyn till och mycket mer arbete för både interna och externa revisorer, exempelvis vad gäller dokumentation. Bolagsstyrningskoderna är ett steg på vägen i en stor utveckling som har pågått i många år, dvs. globaliseringen som leder till att kapitalmarknaden blir allt viktigare. Det är viktigt med ett fungerande näringsliv som åtnjuter *allmänhetens förtroende*. Majoriteten av det *svenska folket är aktieägare* och berörs av hur företagen sköts. När kapitalmarknaden blir viktigare blir också revisorn viktigare. En väl genomförd revision ska garantera att näringslivet fungerar och att intressenterna ska kunna lita på de uppgifter som står i årsredovisningen. Revisions- och redovisningsfrågor blir allt viktigare. (1.1)

Koden och *SOX* har inneburit ett ökat fokus på intern kontroll och det är något som både de interna och externa revisorerna har märkt av, speciellt i de delar som rör finansiell rapportering. I bankerna har dock fokus på intern kontroll funnits sedan lång tid tillbaka i och med Finansinspektionens regelverk för finansiell verksamhet. Både *Svensk kod för bolagsstyrning* och *SOX* lägger *ansvaret för testning, dokumentering och utvärdering* av den interna kontrollen på styrelsen. (3.5.1) I och med det har internrevisionen också fått ett större ansvar och kommit närmare ledningsprocessen. Genom att internrevisorerna ser sin huvudsakliga roll som en *resurs till styrelsen* och utvecklar internrevisionsfunktionen därefter, ger de största möjliga värde till styrelsen vad avser intern styrning, kontroll och riskhantering. (3.6)

Den externa revisorn arbetar inte bara med revision utan även med rådgivning, både inom och utanför revisionen. *Revisionsbyråerna har utvecklats* från små byråer med fokus på revision och finansiell rapportering till stora multinationella företag, som erbjuder en värdeskapande funktion bland annat inom intern styrning, kontroll och riskhantering. (1.2) Det nu aktuella ämnet att *slopa revisionsplikten* för mindre bolag, skulle innebära att det endast blir ca.3 % bolag kvar att revidera. Därför bör de externa revisorerna bredda sin marknad och ser en utökad affärsmöjlighet i att internrevision ligger väldigt nära förvaltningsrevision. *Intern styrning*,

*kontroll och riskhantering är av stort intresse för båda parter att utveckla, så att företagen tänker på ordning och reda och inte bara på att göra affärer. (3.10) Det förs en debatt om att fokuseringen på bolagsstyrning och intern kontroll har *stärkt internrevisorernas roll* till nackdel för externrevisorerna. Genom att internrevisorerna har kommit närmare ledningsprocessen har de en unik möjlighet att positionera sig som en oumbärlig resurs och rådgivare till styrelsen i frågor rörande intern styrning, kontroll och riskhantering. Risken finns att den externa revisorn därmed förlorar sin framtoning som värdeskapande expert på intern styrning, kontroll och riskhantering. (1.3) Men det är ingenting som våra respondenter känner igen sig i. Varken internrevisorerna eller de externa revisorerna upplever att det finns någon form av *konflikter eller konkurrensförhållande* mellan dem. Det kan bero på att intern- och externrevisionen har olika inriktning och att det ofta konkretiseras en tydlig uppdelning mellan dem i någon form av policydokument inom verksamheten. (1.3)*

*Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?*

*Intern kontroll av den finansiella rapporteringen syftar till att säkerställa att företagets externa rapportering är fullständig och korrekt. Brister i den interna kontrollen kan skada förtroendet för företagen, men med högre kvalitet på den löpande finansiella rapporteringen säkras informationen på finansmarknaden. *Kvalitet i den finansiella rapporteringen* värderas högt på marknaden och kan påverka villkoren för kapitalanskaffning. (3.5.3) Det uppnås genom att minska riskerna för att fel uppstår som skulle kunna påverka synen på företagets ställning och utveckling, vilket är viktigt då den finansiella rapporteringen utgör *beslutsunderlag* för företagets intressenter. (3.2) Företag möter olika slag av risker i sin verksamhet som kan påverka möjligheten att företagets mål uppnås. Med en väl fungerande intern kontroll kan företaget hantera dessa risker. Det gäller att företaget *identifierar de risker* som kan påverka möjligheterna att nå målen, exempelvis en fullständig och korrekt finansiell rapportering, och därefter *kopplar de interna kontrollerna dit*. (3.5)*

*Internrevisionen är styrelsens redskap för att testa, dokumentera och utvärdera den interna kontrollen samt ge förslag till hur den kan förbättras. (3.6) Enligt respondenterna utgår Internrevisionen ifrån en *riskanalys* där de går igenom och analyserar alla processer i företaget om de är effektiva och ändamålsenliga. Företagens processer är unika och kan se olika ut hos olika företag. Enligt respondent A granskade de förut avdelningar, men har nu gått över till att granska processer istället. Deras finansiella process startar från grundtransaktion tills det att siffrorna går in i redovisningen. Det har underlättat granskningen för både internrevisionen och den externa revisionen eftersom den processen skapar balans- och resultaträkning. I riskanalysen ser internrevisionen över affärsprocesserna, tittar på tidigare revisioner, intervjuar ledningen, analyserar stora datamängder etc. Det mynnar sedan ut i en *revisionsplan* som tar upp de mest väsentliga områdena att granska där risken för fel är störst. I revisionsplanen anger internrevisionen också vilka förbättringsåtgärder som bör vidtas. Det är viktigt att ha starka kontroller på de mest väsentliga områdena och att internrevisionen har god kompetens och förstår verksamheten. Då granskar de rätt områden från början och kan förutse problem innan de uppstår, vilket sparar både tid och pengar. Effektiviteten i det egna arbetet är också något som hela tiden kan förbättras. Revisionsplanen ska sedan granskas och godkännas av*

---

styrelsen och revisionskommittén. De rapporter och rekommendationer som ges till styrelsen tas enligt respondenterna på största allvar. Styrelsen fastställer en åtgärdsplan som sedan följs upp av internrevisionen. (3.6)

Externrevisionen har en metodik för bedöma om den finansiella rapporteringen kan anses vara tillförlitlig. För att utföra revision måste revisorn först sätta sig in i och *förstå företaget och dess verksamhet*, dvs. hur ser företagets affärsmodell ut. Revisorn börjar med en *informationsinsamling* eftersom alla företag är *unika* och måste granskas utifrån sina förhållanden. Sedan gör revisorn en bedömning av vilka som är de stora riskområdena i bolaget, dvs. en *riskanalys*. Det handlar om att identifiera och analysera de risker som kan påverka den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen. Både företaget och den externa revisorn är intresserade av att minimera risken för fel, och för därför en dialog om hur riskområdena uppfattas. På så vis kan brister täppas till. (3.7) Ett bolags externa *finansiella rapportering baseras på ett antal parallella processer*. Var och en av dessa processer är förenade med risker. Revisorn utgår ifrån räkenskapspåståendena i årsredovisningen och bedömer vilka som är de mest kritiska. Sedan kopplar de dessa påståenden till hur stor risken är för att det ska bli fel i den finansiella rapporteringen Riskbedömningen bör resultera i vissa kontrollmål som stödjer att de grundläggande kraven på de finansiella rapporterna infrias, exempelvis existens, fullständighet, värdering. Bedömningen av vad som är mest väsentligt att granska är en fråga för revisorns professionella omdöme. Ofta utgår revisorn från de stora transaktionerna och de stora beloppen, eftersom risken för fel är störst om transaktionerna är många och stora belopp kan leda till väsentliga fel. (3.5.2)

Revisorn väljer sedan de *granskningsmetoder* som är mest effektiva för att komma fram till uttalandena i revisionsberättelsen, eftersom resurser i tid och pengar är begränsade för ett revisionsuppdrag. *Substansgranskning* eller *granskning av interna kontroller* är huvudspåren av granskningsmetoder. Vilken granskningsmetod revisorn väljer beror mycket på *kvaliteten* på den interna kontrollen. Om den interna kontrollen bedömts fungera väl, kan en granskning av att kontrollerna verkligen fungerar vara det mest effektiva. Det borde öka sannolikheten för att redovisningen är fullständig och korrekt. Men eftersom inget internt kontrollsystem är hundra procentigt säkert, måste revisorn alltid göra viss substansgranskning, vilket vare sig är effektivt eller roligt. (3.7) Om revisorn väljer att förlita sig på den interna kontrollen, måste de på något vis dokumentera och förstå vad för slags kontroller som finns. Revisorn måste tydliggöra vilka kontroller i ett bolag som är viktiga, om de anser att de fungerar och på vilket sätt de kan säkerställa att de fungerar. Om revisorn har gjort en felbedömning, dvs. att kontrollerna inte fungerar, får revisorn gå tillbaka till verifikationsläsning. Oavsett vilka system och rutiner företagen har så finns det alltid en mänsklig handpåläggning någonstans i processen, som måste till för att färdigställa en finansiell rapport.

Revisorerna rapporterar sina synpunkter från revisionen till styrelsen. Om synpunkterna inte är allvarliga, behöver revisorn inte lyfta fram det i revisionsberättelsen, utan lämnar istället en rapport där de lyfter upp att det är en risk. I större bolag och organisationer upprättar de ofta en separat internkontrollrapport till ledningen. Även internrevisionen kan signalera om saker som kan ha direkt bäring på räk-

skaperna när de gör sina processrevisioner. De kan koppla brister vidare till de externa revisorerna, som sedan tittar djupare på dem. På så vis kvalitetssäkras den finansiella rapporteringen. Samtliga respondenter utgår från det internationellt etablerade ramverket för intern kontroll, COSO, i sin arbetsmetodik, vilket även både koden och SOX förespråkar. (3.5.2) De flesta anser även att förtroendet för den finansiella rapporteringen har ökat något sedan redovisningsskandalerna, men att det snabbt kan sjunka undan om något inträffar.

### *Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?*

Internrevisionen och externrevisionen är tillsammans med styrelsen och ledningen de viktigaste *hörnstenarna för bolagsstyrning* och de bör samarbeta för att stärka den interna kontrollen och se till att den finansiella rapporteringen blir korrekt och tillförlitlig. (3.8) *Samordning mellan externrevision och internrevision* är viktig eftersom den ökar effektiviteten hos revisionen som helhet. (1.3) Det är dock viktigt att förstå att de har *olika uppdragsgivare* och *olika granskningsinriktning*, vilket också respondenterna betonar. Externrevisionen ska bedöma ledningen som genom internrevisionen vill få reda på hur verksamheten ser ut. Externrevisionens inriktning och mål är att på uppdrag av aktieägarna och andra intressenter utföra granskning enligt god redovisningssed och skriva under revisionsberättelse avseende det granskade årets årsredovisning medan internrevisionens inriktning och mål är att utifrån instruktioner från styrelse och ledning utföra insatser som styrelsen och ledningen önskar, som till exempel bedöma om verksamheten inom företaget är utformad efter och verkligen arbetar för att uppfylla företagsledningens policy och riktlinjer. (3.8)

Trots att de har olika mål och granskningsinriktningar kan internrevisionen och externrevisionen dra nytta av varandra. Den externa revisorn kan, på eget ansvar, utnyttja den granskning som utförs av internrevisionen men måste då först gå in och bedöma om han kan förlita sig på internrevisionens arbete och om arbetet passar för den externa revisorns syfte. Om den externa revisorn kan styrka att internrevisionens jobb är väl utfört samt att den externa revisorn förstår hur de har gjort, då kan denne förlita sig på deras arbete och därmed få högre validitet i sina slutsatser. Men det faller ändå alltid tillbaka på att den externa revisorn måste stå för sitt arbete. De kan aldrig hänvisa till internrevisionen och därför skriva sig fria. *RS 610* ger vägledning för på vilket sätt externrevisionen ska beakta internrevisionens arbete. Om den externa revisorn väljer att förlita sig på internrevisionens arbete så kan denne kräva full tillgång till internrevisionens information. (3.9)

Samtliga respondenter påpekar att de har ett samarbete med varandra, bland annat genom gemensamma planeringsmöten där de tar del av varandras arbeten och delger varandra rapporter. För att samarbetet ska fungera bra är det viktigt att ha en dialog och en samsyn över vilka områden som är väsentliga att granska. De externa revisorerna har dock en metodik som de måste följa för att de ska kunna avge en revisionsberättelse. De kan därför inte bara ta över internrevisionens arbete och själv dra ner på sitt eget arbete. *Det bästa ömsesidiga utfallet av revisionsarbetet* uppnås när respektive sida tar vara på den andra sidans erfarenheter, kunskaper och

utgångspunkter i uppdraget. (3.8) Båda sidor kan ta tillvara på varandras erfarenheter och sedan lägga resurserna på viktiga områden. Det handlar mycket om kommunikation, dvs. att man delger varandra vad man har för planer och intentioner. Det gäller att söka den lösning som ger den optimala situationen, då båda sidor anser att de får ut bästa möjliga utdelning av det valda upplägget och att det granskade företaget får ut mesta möjliga för sina nedlagda revisionskostnader.

Internrevisionen har en väldigt stor komparativ fördel i att de kan företaget och dess verksamhet väldigt bra. De lägger ner mycket tid på internt arbete och bygger upp en *kunskap om verksamheten* som är värdefull för den externa revisorn att ta del av. Men eftersom internrevisionen bara arbetar mot en kund, styrelsen, så ser de inte hur det fungerar i andra företag. Här har externrevisionen en komparativ fördel med sin *generella kunskap*, då denne jobbar med flera företag inom olika branscher och kan se *hur andra har löst motsvarande problem*. Dessutom har de *specialister* i sin verksamhet, t.ex. inom IT, som en internrevisionsavdelning inte har. Den externa revisorn lägger också mycket tid på att bygga upp metodiken för hur de reviderar. Den upplevs bland respondenterna vara mer i framkant än internrevisorernas metodik. Det innebär att internrevisionen gärna tar del av hur externrevisionen driver vissa frågor för att utveckla sitt arbete. Därmed finns ett intresse av att byta information och tjänster med varandra. Det finns inget som hindrar att internrevisionen skulle utnyttja exakt samma revisionsmetodik som externrevisionen använder i sin finansiella granskning. Då skulle de också kunna gå in och ta delar av arbetet som de externa revisorerna gör. Men ett problem med samarbetet är att internrevisionen begränsas av en budget och företaget önskar att den externa revisorn utför sin revision så effektivt som möjligt, för att hålla ner revisionsarvodet. (3.8)

Samtliga respondenter gör gällande att de externa revisorerna får ta del av deras arbete fullt ut. Rapporter skickas t.o.m. med automatik hos en del. De externa revisorerna har tillgång till internrevisionens arbete, men kanske inte tar del av det i så stor utsträckning som man skulle kunna tro. Det är deras val om de vill förlita sig på internrevisionens arbete eller inte. Internrevisorerna upplever att de externa revisorerna skulle kunna dra högre nytta av internrevisionen än vad de gör idag. Exempelvis genom att lära sig förstå företagets verksamhet bättre, då lär de sig snabbare vilka riskområdena är. En gemensam samsyn på riskområdena skulle effektivisera revisionen totalt sett. Regelmässig *kommunikation* är grundläggande för att kunna effektivisera revisionen som helhet. Det är viktigt att ha *förståelse för varandras kunskaper och uppgifter* samt ha en bra dialog, där man *delger varandra sina planer*, rapporter etc. Även att delta i varandras revisioner och på så vis utbyta erfarenheter skulle kunna förbättra revisionen totalt sett. (3.8)

Respondenterna upplevde ändå generellt sett att samarbetet fungerade bra mellan internrevisionen och externrevisionen. De betonade dock att det är viktigt att konkretisera de olika inriktningarna och rollfördelningarna. I projektet mellan FAR SRS och Internrevisorernas förening är tanken är att de ska *sprida hur samarbetet fungerar* i de mer effektiva organisationerna och på så vis ge vägledning. Syftet är att få ut så mycket som möjligt av revisionen totalt sett. (3.10)



## 6 Slutsatser

I detta kapitel presenterar vi de slutsatser vi har kommit fram till. Syftet med vår uppsats var att öka förståelsen för internrevisionens och externrevisionens respektive roller med fokus på intern kontroll och finansiell rapportering. Vi ville vidare undersöka hur koden alternativt SOX har påverkat deras roller samt beskriva hur de arbetar och samverkar för att stärka den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen, för att tillsammans skapa en effektiv revision. I vår undersökning har vi genomfört intervjuer med tre internrevisorer och tre externa revisorer för att få deras synvinkel på våra problemformuleringar, se intervjuguide i bilaga 1. Deras svar har vi sedan analyserat utifrån vår teoretiska referensram. Slutsatserna presenterar vi under respektive problemformulering. I slutdiskussionen framför vi våra reflektioner på slutsatserna och vår uppsats i allmänhet samt presenterar förslag till fortsatt forskning. I tabell 8 har vi sammanfattat våra slutsatser för att ge läsaren en snabb överblick:

Tabell 8: Sammanfattning av slutsatser

Problemformulering	Slutsatser
<i>Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen och externrevisionen?</i>	Båda är nödvändiga element för aktieägarnas kontroll över företaget. De har olika uppdragsgivare och olika granskningsinriktning. Ligger i båda parter intresse att kvalitetssäkra den interna kontrollen över den finansiella redovisningen
<i>Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisornas roller?</i>	Koden, nej. SOX, ja, mer regler och arbete. Fokus på intern kontroll har dock ökat, speciellt i de delar som rör finansiell rapportering.
<i>Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?</i>	Båda parter har fokus på riskområden där risken för väsentliga fel är störst. Signalerar brister till varandra och lämnar synpunkter till ledningen om riskområden. Bägge parter metodik bygger på COSO.
<i>Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?</i>	Tydlig rollfördelning, regelmässig kommunikation samt gemensam samsyn kring riskområden, planering och intentioner.

Källa: Egen bearbetning

### *Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen och externrevisionen?*

Internrevisionen och externrevisionen har olika uppdragsgivare och olika inriktningar. De är två nödvändiga element för att aktieägarna indirekt ska kunna kontrollera bolaget. Internrevisionen är styrelsens verktyg för effektiv övervakning av den verkställande ledningen. Den arbetar utifrån styrelsens, eller revisionskommitténs direktiv. Dess främsta uppdrag är att kvalitetssäkra bolagets processer så att de uppsatta affärsmålen nås så säkert och effektivt som möjligt. Den externa revisorn utses av bolagsstämman enligt lag och övervakar styrelsens redovisningsskyldighet till aktieägarna och intressenterna. Dess främsta uppdrag är att kvalitetssäkra

---

bolagets finansiella rapportering, så att bolagets intressenter vet om de kan förlita sig på den.

Intern styrning, kontroll och riskhantering är något som berör både internrevisionen och den externa revisorn. Det ligger i bådats intresse att kvalitetssäkra den finansiella rapporteringen. Internrevisionen är styrelsens redskap för att utöva god kontroll över verksamheten, vilket är styrelsens ansvar enligt både koden och SOX. Internrevisionen testar, dokumenterar och utvärderar bolagets interna styrning, kontroll och riskhantering, samt lämnar förslag till förbättringsåtgärder för att skapa mer värde i form av säkerhet och effektivitet. Den externa revisorn kan i sin granskning av den finansiella rapporteringen testa och utvärdera bolagets interna styrning, kontroll och riskhantering, vars kvalitet kan ge revisorn en hänvisning om ifall den finansiella rapporteringen kan anses vara korrekt och tillförlitlig. Brister i den interna styrningen, kontrollen och riskhanteringen ökar risken för att det blir fel i den finansiella rapporteringen.

### *Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisorernas roller?*

Svensk kod för bolagsstyrning har varken påverkat internrevisionens eller externrevisionens roller nämnvärt. Det blev inte så mycket med koden som många kanske trodde från början. Det som märks något är en förbättring av styrmodellen i bolagen. SOX har däremot påverkat rollerna mer. Det har blivit mycket mer lagstiftning att ta hänsyn till och mycket mer arbete för både interna och externa revisorer, t.ex. mer dokumentation. Internrevisionen och externrevisionen har dock märkt av ett ökat fokus på intern kontroll, speciellt i de delar som rör finansiell rapportering. I bankerna har dock fokus på intern kontroll funnits sedan lång tid tillbaka i och med Finansinspektionens regelverk för finansiell verksamhet

Den externa revisorns roll har blivit viktigare i takt med den pågående globaliseringen, där kapitalmarknaden blir allt viktigare. En väl genomförd revision ska garantera att näringslivet fungerar och att intressenterna ska kunna lita på de uppgifter som står i årsredovisningen. I och med styrelsens ansvar för den interna kontrollen enligt koden och SOX har internrevisionen kommit närmare ledningsprocessen och fått ett utvidgat ansvar för värdeskapande inom intern styrning, kontroll och riskhantering. Den externa revisorn arbetar inte bara med revision utan även med rådgivning, där värdeskapande inom intern styrning, kontroll och riskhantering erbjuds. Om revisionsplikten avskaffas för mindre bolag, behöver de externa revisorerna bredda sin marknad. Intern styrning, kontroll och riskhantering är av stort intresse för både internrevisionen och externrevisionen att utveckla, vilket skulle kunna leda till ett konkurrensförhållande. Men varken internrevisorerna eller de externa revisorerna upplever dock att det finns konflikter mellan dem. Det kan bero på att intern- och externrevisionen har olika inriktning och att det ofta konkretiseras en tydlig ansvarsfördelning mellan dem inom verksamheten.

---

*Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?*

Både internrevisionen och externrevisionen utgår ifrån en riskanalys inför sina revisioner, som leder till att granskningen sker i väsentliga områden där risken för fel är störst. På så vis ökar de effektiviteten i sitt arbete och sparar tid och kostnader. För att hitta de områdena krävs först och främst god kunskap och förståelse för verksamheten och dess affärsmodell. Därefter analyserar de den finansiella processen som utmynnar i resultat- och balansräkning och försöker identifiera risker som kan leda till väsentliga fel. Internrevisionen och den externa revisorn kan även signalera till varandra och koppla vidare brister som de uppmärksammar under sina granskningar, så att den andra parten kan gå in djupare på det riskområdet.

Internrevisionen och externrevisionen lämnar synpunkter från sina granskningar till ledningen, så att olika riskområden uppmärksammas och kan åtgärdas. Är synpunkterna av allvarligare slag bör externrevisionen anmärka på dem i revisionsberättelsen. I de större bolagen upprättar revisorn även en separat internkontrollrapport till ledningen. Ett enhetligt ERP-system underlättar också för bolagen att stärka sin interna kontroll, då de exempelvis kan analysera stora datamängder för att hitta brister. Både internrevisionen och den externa revisorn utgår från COSO:s ramverk för intern kontroll i sin granskningsmetodik, vilket är betryggande då det är internationellt erkänt. Att både internrevisionens och externrevisionens metodik är uppbyggt efter samma ramverk kan säkert innebära fördelar i form av exempelvis bättre effektivitet i samarbetet för revisionen totalt sett.

*Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?*

Tydlig rollfördelning och regelmässig kommunikation är det grundläggande för en god samverkan mellan internrevisionen och externrevisionen. Det får gärna konkretiseras i ett policydokument hur roll- och ansvarsfördelningen ska se ut och hur kommunikationen ska gå till, så att parterna inte har olika förväntansbilder. Samspelet kan alltid effektiviseras, men det handlar också om en avvägning hur mycket företagen vill lägga ner i tid och pengar på revision. Ledningen vill hålla ner kostnaderna och eftersträvar därför att både internrevisionen och externrevisionen utför sitt arbete så effektivt som möjligt. En gemensam samsyn kring riskområden, planering och intentioner borgar för en effektiv revision.

Internrevisionen har mycket kunskaper om verksamheten att dela med sig av och den externrevisionen har en väl utvecklad revisionsmetodik, tillgång till kunskaper inom specialistområden samt kunskaper och erfarenheter från andra företag att dela med sig av. Genom att både internrevisionen och externrevisionen granskar den finansiella processen är det lättare att koppla ihop deras arbete, eftersom den processen mynnar ut i balans- och resultaträkning. Projektet mellan FAR SRS och Internrevisorernas förening syftar till att sprida erfarenhet och kunskap från effektiva samarbeten, för att på så vis ge vägledning och utveckla en modell för samarbete.

## 6.1 Slutdiskussion

Genom vår uppsats har vi fått nya kunskaper och ökad förståelse för internrevisionens och externrevisionens roller och samarbete. Vi har lärt oss att förstå sammanhanget de ingår i tillsammans med styrelsen och den verkställande ledningen, i en miljö som präglas av fokus på intern styrning, kontroll och riskhantering. De är bolagsstyrningens fyra hörnstenar som måste samarbeta för att uppnå affärsmålen så effektivt och säkert som möjligt. Självtändighet, integritet och objektivitet är något som genomsyrar deras arbete i alla beslut de tar. Vår undersökning vad avser internrevisionens och externrevisionens roller och ansvar bekräftade den bild vi hade i referensramen, dvs. att de har olika uppdragsgivare och olika granskningsinriktning. Det som slog oss ändå i undersökningen var hur övergripande internrevisionens ansvar var. Anledningen är troligtvis att våra respondenter verkar i mycket stora organisationer, med separata funktioner eller avdelningar för intern kontroll etc. Dessa avdelningar arbetar mer konkret med exempelvis intern kontroll av den finansiella rapporteringen, medan internrevisionen har det övergripande ansvaret för affärsprocesserna, exempelvis den finansiella processen. Oftast är det också de riktigt stora bolagen som har en egen internrevision.

Teorin betonar att internrevisorerna har fått ökad "status" sedan koden och SOX infördes. Det var ingenting som vi upplevde att våra respondenter framhöll. Anledning tror vi även här kan vara att de arbetar i stora organisationer där internrevision har funnits sedan länge och haft en viktig roll, speciellt i bankerna. Därför har de troligtvis inte heller upplevt att koden har påverkat deras arbete, eftersom det hela tiden har funnits fokus på intern kontroll. Visserligen har internrevisionens ansvar utvecklats till att omfatta alla affärsprocesser, inte bara den finansiella. SOX har däremot inneburit en stor förändring i form av regler och merarbete. Vi tror att SOX i synnerhet har bidragit till ökat fokus och kännedom om internkontroll, eftersom anställda på alla nivåer berörs mer av regelverket, jämfört med kodens självreglering. Frågan är dock om kostnaderna för införandet av SOX balanserar mot nytan det ger.

Intern- och externrevisionen har ungefär samma upplägg för att stärka den interna kontrollen över finansiell rapportering. Väsentlighet och risk verkar vara deras ledord. Det var intressant att kunna se att COSO:s fem komponenter för intern kontroll verkligen var grunden för både internrevisionens och externrevisionens granskningsmetodik. Vi tror att det finns många fördelar med att båda parter utgår ifrån ett internationellt etablerat ramverk, exempelvis borde det underlätta deras samarbete då båda har liknande metodik. Men som respondenterna påpekade går det aldrig att uppnå en hundra procentig internkontroll, eftersom det i processerna alltid finns någon form av mänsklig handpåläggning. Något som dock har förbättrats sedan införandet av koden och SOX är dokumentationen i bolagen, vilket underlättar revisionen samtidigt som det stärker den interna kontrollen och bolagsstyrningen.

I vår undersökning upplevde vi att det fanns ett samarbete mellan internrevisionen och externrevisionen, men att det kanske inte jämt är så omfattande som man kan tro. Vi upplevde det som att internrevisorerna ansåg att de externa revisorerna skulle kunna utnyttja deras arbete i större utsträckning. I de stora organisationerna med egen stor internrevision finns troligtvis det mest omfattande samarbetet. Alla före-

---

tag är unika och har sina egna affärsmodeller. Det är viktigt att både intern- och externrevisionen har god kunskap om företagen för att kunna lägga sina resurser på rätt områden. Genom regelbunden kommunikation kan de dra nytta av varandra. Om projektet mellan FAR SRS och IIA kommer fram med en modell för samarbete, tror vi att det kan vara till stor hjälp för intern- och externrevisorerna och därmed skapa mer effektiv revision. Det gynnar alla parter och leder i slutänden till ett gott förtroende för näringslivet.

## 6.2 Förslag till fortsatt forskning

Från den första juli 2008 ska alla bolag vars aktier upptas till handel på reglerad marknad i Sverige tillämpa Svensk kod för bolagsstyrning. Tillämpningen kommer alltså att breddas till att omfatta även mindre börsnoterade bolag och därför har det skett en översyn av koden. En anpassning har gjorts till de mindre bolagens förutsättningar, med bland annat förenklingar och eliminering av svagheter. Med anledning av detta kan det vara intressant att studera hur det kommer att påverka de mindre börsnoterade bolagen. Det kan också vara intressant att studera hur internrevisorer arbetar på mindre bolag.

Vi tycker vidare att det skulle vara intressant att undersöka effekterna av projektet mellan IIA och FAR SRS, dvs. om projektets mål, att utveckla en modell för samarbete mellan internrevision och externrevision för att skapa mervärde, uppnås och om internrevisionen får starkare image vid ett nära samarbete med FAR SRS.

Redovisnings- och revisionsbyråer har vuxit stort under de senaste årtiondena både vad gäller storlek och utbud av tjänster. Från att ha uppfattats som små byråer med fokus på revision och finansiell rapportering har de gått till att vara stora multinationella företag som erbjuder en värdeskapande funktion bland annat inom intern styrning, kontroll och riskhantering. Hur kommer ett eventuellt slopande av revisionsplikten att påverka dem?

---

## Källförteckning

- Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Lund, Studentlitteratur
- Bryman, A. (2002) *Samhällsvetenskapliga metoder*, Malmö, Liber AB
- Brytting, T., Egels, N. (2004) *Svensk företagsetisk forskning 1995-2001*, Göteborg, Bokförlaget BAS
- Deloitte, *Sarbanes-Oxley Act*  
[www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D59816,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D59816,00.html),  
2008-05-10, kl 14:25
- Eriksson & Wiedersheim-Paul (2001), *Att utreda, forska och rapportera*, Karlshamn, Liber AB
- Ernst & Young, *Intern kontroll för styrelseledamöter*, Skriftserie Bolagsstyrning, september 2005  
[www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Intern\\_kontroll\\_styrelser/\\$file/Intern%20kontroll%20styrelser.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Intern_kontroll_styrelser/$file/Intern%20kontroll%20styrelser.pdf)  
2008-04-28, kl. 17:00
- Ernst & Young, *Ökat kontrollbehov*  
[www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/Risk\\_intern\\_kontroll/\\$file/Risk%20Intern%20Kontroll.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/Risk_intern_kontroll/$file/Risk%20Intern%20Kontroll.pdf)  
2008-04-28, kl. 14:48
- FAR (2006) *FAR:s Samlingsvolym 2006, del 2*, FAR Förlag AB
- FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, Stockholm, FAR Förlag AB
- FAR (2006) *Testa den interna kontrollen*, Stockholm, FAR Förlag AB
- FAR SRS, *Styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen, Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning*,  
[www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/FOR\\_PRESS/PRESSMEDDELANDEN/PRESSMEDDELANDEN\\_2005/V%C4GLEDNING%20IK%20051017%20FINAL.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/FOR_PRESS/PRESSMEDDELANDEN/PRESSMEDDELANDEN_2005/V%C4GLEDNING%20IK%20051017%20FINAL.PDF)  
2008-04-29, kl. 10:32
- Flening, B. (2003) "Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kom det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid?", *Balans*, nr. 6-7 2003, s. 28
- Gramling, A.A., Hermanson, D.R. (2006) "What role is your internal audit function playing in corporate governance?", *Internal Auditing*, November/December 2006, volym 21, nr. 6, s. 37
- Haglund, A, Stureson, J. & Svensson, R.(2001) *Intern kontroll – Ett flerdimensionellt ledningsverktyg*, Malmö

- 
- Holm, C., Birkholm Laursen, P. (2007) "Risk and control developments in Corporate Governance: Changing the role of the external auditor?", *Corporate Governance: An International Review*, Mars 2007, volym 15, nr. 2, s. 322-333
- Hubbard, L. D. (2003) "Understanding Internal Controls", *The Internal Auditor*, October 2003, Volym 60, nr. 5, s. 23
- Hult, A (1994) "Samverkan mellan interna och externa revisorer", *Balans*, nr 1 1994
- IIA – The Institute of Internal Auditors, [www.theiia.org/theiia/about-the-institute/](http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/) 2008-04-25, kl. 22:25
- Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se), 2005-04-18, kl. 09:22
- Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, *COSO, Intern styrning och kontroll - sammanhållet ramverk*  
[www.internrevisorerna.se/uploads/COSO%20Intern%20styrning\\_LR.pdf](http://www.internrevisorerna.se/uploads/COSO%20Intern%20styrning_LR.pdf)  
2008-05-26, kl. 14:50
- Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, *Internrevision: En enhet med mervärde*,  
[www.internrevisorerna.se/uploads/En%20enhet%20med%20mervärde.pdf](http://www.internrevisorerna.se/uploads/En%20enhet%20med%20mervärde.pdf)  
2008-04-21, kl. 11:31
- Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, *Remissvar på utkast till vägledning för tillämpning av Svensk kod för bolagsstyrning gällande styrelsens rapportering beträffande intern kontroll avseende finansiell rapportering*  
[www.internrevisorerna.se/uploads/Remissvar%20vägledning%201\\_14.doc](http://www.internrevisorerna.se/uploads/Remissvar%20vägledning%201_14.doc)  
2008-04-12, kl. 12:20
- Internrevisorerna – The Institute of Internal Auditors, Sweden, *Vägledning för internrevisorer beträffande tillämpningen av Svensk kod för bolagsstyrning*,  
[www.internrevisorerna.se/](http://www.internrevisorerna.se/) 2008-02-07, kl. 13:56
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning  
[www.bolagsstyrning.se/](http://www.bolagsstyrning.se/) 2008-01-28, kl. 10:18
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning, *Svensk kod för bolagsstyrning*,  
[www.bolagsstyrning.se/files/docs/Svensk\\_kod\\_för\\_bolagsstyrning.pdf](http://www.bolagsstyrning.se/files/docs/Svensk_kod_för_bolagsstyrning.pdf)  
2008-01-31, kl. 21:24
- KPMG, *Magasinet november 2004*  
[www.kpmg.se/download/102075/116347/](http://www.kpmg.se/download/102075/116347/)  
2008-05-10, kl. 14:20
- Macintosh, N. B. (1994) *Management Accounting and Control Systems – An organizational and behavioural approach*, West Sussex, John Wiley & Sons Ltd
- Precht, E. (2006) "Internkontroll är som en tom ram – den måste fyllas med regler och anvisningar", *Balans*, nr. 1 2006

- 
- Ramaswamy, V. (2005) "Corporate Governance and the forensic Accountant", *The CPA Journal*, Mars 2005, s. 68-70
- Richards, D.A. (2003) "Toward a common goal", *The Internal Auditor*, April 2003, volym 60, nr. 2, s. 32-37
- Samuelson, L. A. (2004) *Controllerhandboken*, Uppsala, Industrilitteratur
- Sevenius, R. (2007) *Bolagsstyrning*, Polen, Studentlitteratur
- U.S. Securities and Exchange Commission, [www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf](http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf)  
2008-05-26, kl. 11:12
- Verschoor, C.C. (1999) "Corporate performance is closely linked to a strong ethical commitment", *Business and Society Review*, volym 104, nr. 4, s. 407-415
- Wennberg, I. (1993) "Internrevisorer satsar på ny profil", *Balans*, nr. 8-9 1993
- Werner Carlsson, G. (2004) "Intern revision stödjer företagets arbete med etik och måluppfyllelse", *Magasinet nr. 1 2004*, KPMG  
[www.kpmg.se/pages/100928.html](http://www.kpmg.se/pages/100928.html)
- Werner Carlsson, G., Löfgren J. (2004) "Etik och förtroende på allas läppar", *Magasinet nr. 1 2004*, KPMG  
[www.kpmg.se/pages/100928.html](http://www.kpmg.se/pages/100928.html)

### **Muntliga källor**

- Guidon Berggren, Internrevisor på KPMG samt Ordförande i Internrevisorernas förening (IRF), *Mailkorrespondens*, 2008-04-04
- Respondent A, Internrevisionschef i en stor bankkoncern, *Telefonintervju*, 2008-04-25
- Respondent B, Internrevisionschef i en stor industrikoncern, *Personlig intervju*, 2005-04-28
- Respondent C, Internrevisionschef i en stor handelskoncern, *Telefonintervju*, 2008-05-08
- Respondent D, Auktoriserad Revisor, *Personlig intervju*, 2008-04-30
- Respondent E, Auktoriserad Revisor, *Telefonintervju*, 2008-05-05
- Respondent F, Auktoriserad Revisor, *Personlig intervju*, 2008-05-06



## Intervjuguide

Tabell 9: Intervjuguide

Internrevision	Externrevision	Teori	Problemformuleringar
<ul style="list-style-type: none"> <li>Hur länge har ni arbetat som internrevisor?</li> <li>Vad har ni för bakgrund? Erfarenhet? Utbildning?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hur länge har ni arbetat som extern revisor?</li> <li>Vad har ni för bakgrund? Erfarenhet? Utbildning?</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Varför har ert företag valt att ha en egen internrevision?</li> <li>Vilken organisatorisk ställning har internrevisionen i ert företag. Vilka är era uppdragsgivare? Kan det finnas flera?</li> <li>Vilka är era viktigaste uppdrag?</li> <li>Enligt våra studier arbetar internrevisionen med tre parallella inriktningar: finansiell, compliance och operationell. Vilken arbetar ni mest med?</li> <li>Vilka lagar, regler, rekommendationer etc styr ert arbete som internrevisor?</li> <li>Kommer ni i kontakt med revisionsstandarder (RS) i ert arbete?</li> <li>Hur ser ni på oberoende, integritet och objektivitet i ert arbete?</li> <li>Den främsta anledningen till framväxten av koder för bolagsstyrning i olika länder är de redovisningsskandaler som ägt rum de senaste åren. Bristande etik är en av orsakerna till skandalerna. Hur genomsyrar etiken ert arbete som internrevisor?</li> <li>Arbetar företaget med etiska koder och hur förankras de i företaget? Är det i så fall något internrevisionen måste ta ställning till?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vad för slags företag reviderar ni?</li> <li>Vem/Vilka är er uppdragsgivare?</li> <li>Vilken är er viktigaste uppgift?</li> <li>Vilka lagar, regler, rekommendationer etc styr ert arbete som extern revisor?</li> <li>Kommer ni i kontakt med revisionsstandarder (RS) i ert arbete?</li> <li>Hur ser ni på oberoende, integritet och objektivitet i ert arbete?</li> <li>Den främsta anledningen till framväxten av koder för bolagsstyrning i olika länder är de redovisningsskandaler som ägt rum de senaste åren. Bristande etik är en av orsakerna till skandalerna. Hur genomsyrar etiken ert arbete som extern revisor?</li> <li>Bör extern revisorn ta ställning till de etiska riktlinjer som finns på företagen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Agentteorin</li> <li>Intressentmodellen</li> <li>Etik</li> <li>Revisionsstandarder (RS)</li> <li>Internrevisionen</li> <li>Externrevisionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vilken roll och vilket ansvar har internrevisionen respektive externrevisionen?</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hur har införandet av Svensk kod för bolagsstyrning (alt. SOX) påverkat ert arbete som internrevisor? Har det förändrat er roll?</li> <li>• I och med koden (alt. SOX) har fokus på intern kontroll ökat, hur har ni märkt av det i ert arbete som intern revisor?</li> <li>• Hur definierar ni intern kontroll?</li> <li>• Anser ni att koden (alt. SOX) har lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Har införandet av Svensk kod för bolagsstyrning (alt. SOX) påverkat ert arbete som revisor? Har det förändrat er roll?</li> <li>• I och med koden (alt. SOX) har fokus på intern kontroll ökat, har ni märkt av det i ert arbete som revisor?</li> <li>• Hur definierar ni intern kontroll?</li> <li>• Anser ni att koden (alt. SOX) har lett till en förbättring av bolagsstyrningen och den interna kontrollen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bolagsstyrning</li> <li>• SOX</li> <li>• Svensk kod för bolagsstyrning</li> <li>• Intern kontroll</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Har Svensk kod för bolagsstyrning alternativt SOX påverkat intern- och externrevisorernas roller?</i></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hur arbetar ni praktiskt med att stärka den interna kontrollen avseende finansiell rapportering?</li> <li>• Hur kan internrevisionen bidra till att den finansiella rapporteringen blir mer tillförlitlig? Leder ert arbete till en kvalitetssäkring? Har förtroendet för den finansiella rapporteringen ökat?</li> <li>• Hur bedömer ni vilka områden som är väsentligast att granska?</li> <li>• Arbetar ni utifrån COSO:s ramverk eller några andra ramverk? Vad anser ni om dem?</li> <li>• Ger ni råd och rekommendationer till styrelsen och ledningen vad gäller den interna kontrollen och finansiella rapporteringen? Tar de vara på era råd?</li> <li>• Arbetet med att stärka den interna kontrollen ådrar sig väl stora kostnader för företagen? Hur kan internrevisionen i sitt arbete bidra till en bra balans mellan kostnad och nytta?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hur arbetar ni praktiskt med att granska och bedöma den interna kontrollen avseende finansiell rapportering?</li> <li>• Hur gör den externa revisorn sin bedömning av att den finansiella redovisningen är tillförlitlig? Vilka metoder använder ni? Varför?</li> <li>• Hur kan den externa revisorn bidra till att den finansiella rapporteringen blir mer tillförlitlig? Leder ert arbete till en kvalitetssäkring? Har förtroendet för den finansiella rapporteringen ökat?</li> <li>• Hur bedömer ni vilka områden som är väsentligast att granska?</li> <li>• Arbetar ni utifrån COSO:s ramverk eller några andra ramverk? Vad anser ni om dem?</li> <li>• Ger ni råd och rekommendationer till styrelsen och ledningen vad gäller den interna kontrollen och finansiella rapporteringen? Tar de vara på era råd?</li> <li>• Arbetet med att stärka den interna kontrollen ådrar sig stora kostnader för företagen. Kan den externa revisorn i sitt arbete bidra till en bra balans mellan kostnad och nytta?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intern kontroll</li> <li>• COSO</li> <li>• Intern kontroll av den finansiella rapporteringen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Hur arbetar internrevisionen respektive externrevisionen med att stärka den interna kontrollen med avseende på finansiell rapportering?</i></li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hur kommer ni i kontakt med den externa revisorn i ert arbete? Hur ser det praktiska samarbetet ut?</li> <li>• Hur fungerar samspelet? Upplever ni att det kan bli konflikter eller konkurrens? Positiva/negativa erfarenheter?</li> <li>• I hur stor utsträckning har den externa revisorn tillgång till internrevisionens arbete?</li> <li>• Kan den externa revisorn dra högre nytta av internrevisionens arbete? Hur?</li> <li>• Hur anser ni att samspelet skulle kunna förbättras för att effektivisera revisionen?</li> <li>• Har ni något ytterligare att tillägga vad gäller roller och samspel mellan internrevisionen och externrevisionen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hur kommer ni i kontakt med den interna revisorn i ert arbete? Hur ser det praktiska samarbetet ut?</li> <li>• Hur fungerar samspelet? Upplever ni att det kan bli konflikter eller konkurrens? Positiva/negativa erfarenheter?</li> <li>• I hur stor utsträckning har ni tillgång till internrevisionens arbete?</li> <li>• Kan den externa revisorn dra högre nytta av internrevisionens arbete? Hur?</li> <li>• Hur anser ni att samspelet skulle kunna förbättras för att effektivisera revisionen?</li> <li>• Har ni något ytterligare att tillägga vad gäller roller och samspel mellan internrevisionen och externrevisionen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Samarbete mellan internrevisionen och den externrevisionen</li> <li>• Projekt om samarbete mellan FAR SRS och IIA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Hur kan internrevisionen och externrevisionen samverka för att skapa en effektiv revision med avseende på intern kontroll över den finansiella rapporteringen?</i></li> </ul>
--	--	---	---

*Källa: Egen bearbetning*