



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT

Martina Eriksson

Internrevision och styrelser

- En studie om vilken användning styrelsen har av internrevisorerna?

Företagsekonomi
D-uppsats

Datum/Termin: Hötterminen 2008

Handledare: Dan Nordin

FÖRORD

Jag vill tacka alla som på ett eller annat sätt har hjälpt mig att genomföra min studie. Ett speciellt tack vill jag rikta till mina respondenter som har tagit sig tid till att svara på mina frågor och dela med sig av sina kunskaper. Slutligen vill jag tacka min handledare Dan Nordin, Karlstads universitet, för det stöd som jag fått under uppsatsens gång.

Karlstad 7 januari 2008

Martina Eriksson

SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel: Internrevision och styrelser
– En studie om vilken användning styrelsen har av internrevisorerna?
- Seminarium datum: 14 januari, 2009
- Ämne/Kurs: Företagsekonomi, Examensarbete 15 poäng
- Författare: Martina Eriksson
- Handledare: Dan Nordin
- Bakgrund och problem: Under de senaste åren har många olika företagsskandaler inom näringslivet uppdagats både i Sverige och utomlands. Skandalerna har gjort att en större fokusering har lagts på företagens interna kontroller. Styrelsen är ytterst ansvarig för de interna kontrollerna men det nya regelverket utgår ifrån att ett aktiebolag har en självständig granskningsfunktion, en internrevisionsavdelning.
- Syfte: Syftet är att undersöka hur styrelsen ser på internrevisorernas arbete och kunskap och om de anser att internrevisorerna är till någon nytta i styrelsens eget arbete. Samtidigt vill jag utröna vilken betydelse införandet av hårdare regler rörande internrevision har haft för styrelser.
- Metod: Jag har använt en kvalitativ metod för att komma in på djupet och få en större förståelse för problemet jag undersöker. Primär datan har jag valt att samla in med hjälp av intervjuer. Och den sekundära datan har samlats in med hjälp av olika databaser och böcker
- Teori: I teorikapitlet presenteras hur en styrelse fungerar, vad de arbetar med och vilket ansvar de har, för att sedan gå närmare in på ämnet internrevision hur den fungerar och är uppbyggd samt hur den har utvecklats, för att till sist beskriva de lagar och regler som berör ämnet.
- Empiri: I empirin presenteras vad som framkommit i de intervjuer som har genomförts med tre olika respondenter inom tre olika företag. Två av intervjuerna genomfördes på respondenternas arbetsplats och den tredje genomfördes per telefon.
- Slutsats: Alla respondenter är mycket positiva till internrevision och menar att de har stor nytta av intern revisorernas kunskaper och att man använder de rapporter som de gör, men det framkommer att man anser att den svenska koden inte har påverkat företagen så mycket.

BEGREPP

STYRELSEAKADEMIEN – En sammanslutning av personer som verkar för bättre styrelsearbete i svenska företag.

INTERNREVISORERNA – En förening som har till syfte att främja yrket internrevision.

FÖRTROENDEKOMMISSIONEN – En kommission som arbetar med att förstärka förtroendet för det svenska näringslivet.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	3
1.1 Problembakgrund.....	3
1.3 Problemformulering.....	5
1.4 Syfte.....	5
2 METOD	6
2.1 Ämnesval.....	6
2.2 Val av undersökningsmetod	6
2.3 Deduktiv eller induktiv ansats	7
2.4 Datainsamling.....	7
2.5 Intervjuerna.....	8
2.6 Urval	9
2.7 Giltighet	10
2.8 Tillförlitlighet.....	10
3 TEORI	11
3.1 Styrelsen.....	11
3.1.1 Styrelsens arbete	11
3.1.2 Styrelsens Ansvar	12
3.1.3 Styrelsens förvaltning.....	12
3.1.4 God styrelsesed	12
3.1.5 Internrevisorernas roll gentemot styrelse och ledning	13
3.2 Internrevision	14
3.2.1 Internrevisionens utveckling.....	14
3.2.2 Internrevisionens funktion.....	14
3.2.3 Internrevisionens uppbyggnad	15
3.3 Internrevision i staten	15
3.4 Intern kontroll	15
3.5 Sarbanes-Oxley Act.....	16
3.6 Svensk kod för bolagsstyrning.....	17
4 EMPIRI	19
4.1 Presentation av respondenterna.....	19
4.2 Internrevision.....	19
4.2.1 Bolagets internrevision	19
4.2.2 Internrevisionens syfte.....	20
4.2.3 Internrevisionens utveckling.....	20
4.2.4 Internrevisionens reglering.....	21
4.3 Styrelsearbetet.....	21
4.3.1 Styrelsen och internrevision	21
4.3.2 Bedömning av internrevisorernas arbete.....	22
4.3.3 Användning av internrevisorernas kunskaper.....	23
4.4 Allmänna åsikter om internrevision	23

4.4.1 Begränsningar och brister inom internrevision	23
5 ANALYS	25
5.1 <i>Internrevision</i>	25
5.1.1 Bolagets internrevision	25
5.1.2 Internrevisionens syfte	25
5.1.3 Internrevisionens utveckling	26
5.1.4 Internrevisionens reglering	26
5.2 <i>Styrelsen</i>	27
5.2.1 Styrelsen och internrevision	27
5.2.2 Bedömning av internrevisorernas arbete	27
5.2.3 Användning av internrevisorernas kunskaper	28
5.4 <i>Allmänna åsikter om internrevision</i>	28
5.4.1 Begränsningar och brister inom internrevision	28
6 SLUTDISKUSSION	30
6.1 <i>Slutsatser</i>	30
6.2 <i>Egna reflektioner</i>	31
6.3 <i>Förslag till vidare forskning</i>	31
7 REFERENSLISTA	32

1 INLEDNING

I det här kapitlet ges en bakgrund till området som kommer att studeras. Problembakgrunden kommer sedan att smaldas av för att leda fram till problemformuleringen och syftet med uppsatsen. Författaren vill på det sättet introducera läsaren på ämnet.

1.1 Problembakgrund

Under de senaste åren har många olika skandaler inom näringslivet uppdagats. Coca-Cola blev tvingade av den amerikanska finansinspektionen att räkna om vinsten för åren 1997 och 1999 på grund av att de hade blåst upp den i redovisningen samtidigt som försäkringsbolaget AIG avslöjades med att ha gjort luftaffärer med försäkringskontrakt. Skandalerna skakade aktiemarknaden och innebar att allt fler blev överens om att en hårdare reglering måste till (Nachemson-Ekwall 2005). I USA har detta lett till att man infört ett regelverk kallat Sarbanes-Oxley Act, SOX, regelverket framhåller fyra punkter som beskriver införandets syfte. Den första punkten menar att den information och redovisning som lämnas till aktiemarknaden ska ha strängare krav angående riktigheten. Den andra punkten tar upp kraven på revisorns oberoende och professionalism och menar att strängare krav ska upprätthållas. Tredje punkten handlar om kraven gällande den interna organiseringen av företagets revision och den information som lämnas till marknaden. Fjärde och sista punkten handlar om att man vill införa strängare straff om man bryter mot lagen. (Svernlöv & Blomberg 2003). Det är inte bara i USA denna utveckling har skett utan det sker en debatt runt om på hela den internationella marknaden. Man är där överens om att det måste till en förändring i både praxis och regelverk för att återskapa ett förtroende för de finansiella rapporterna (Thorell 2004).

Även Sverige har drabbats av företagsskandaler. Här är det framförallt Skandia som det har skrivits en hel del om då avslöjanden om bolagets miljardbonusar och lägenhetsaffärer blivit uppmärksammade. Det kom fram att taket på bonusprogrammet hade tagits bort och på det sättet kunde stora bonusar till chefer i företaget betalas ut (Dagens Industri 2006). Systembolaget har också varit ute i blåsvädret då det kom fram uppgifter om mutskandalen som drabbade företaget. Kontant ersättning, mutmiddagar, utlandsresor och flytande ”varuprover” var vad anklagelserna främst handlade om (Kihlström 2004). Orsaken till att ledningen inte hade uppmärksammat riskerna var även i det här fallet brister i den interna kontrollen (Nilsson 2004). Riksrevisionen som har till uppgift att granska andra myndigheters ekonomi och representation har också uppmärksammat i samband med liknande fall. Det kom fram att myndigheten hade stora brister i den egna interna kontrollen och det hade fått konsekvensen att man på ett felaktigt sätt hade bokfört representationskostnader (TT 2004).

Motsvarigheten till SOX i Sverige är svensk kod för bolagsstyrning eller som den också kallas koden. Den presenterades i december 2004 och gäller för alla svenska bolag som är noterade på A-listan och för bolag på O-listan som har ett marknadsvärde över 3 miljarder kronor (Precht 2006). I och med införandet av koden betonas ägarnas roll mer. Exempelvis medför koden större informationsskyldighet till aktiemarknaden från styrelsen och ledningen (Svensk kod för bolagsstyrning). Koden är en slags norm som tillsammans med Aktiebolagslagen och Bokföringslagen ska reglera bolagen på den svenska börsen (Svernlöv 2005). De normer som koden innebär har som syfte att öka aktieägarnas förtroende och berör i huvudsak tre olika områden. Det första området berör revisionskommittén som nu har blivit en rekommendation

till företagen att använda sig av. Den ska finnas för att främja dialogen mellan styrelsen och de externa revisorerna. Det andra området handlar om internrevisorernas ökade betydelse. I och med koden har internrevisorn ett större ansvar för att utveckla helhetssynen på riskhantering, styrning och det stärkta ägarinflytandet. Det är därför viktigt att internrevisorn är helt fristående från styrelsen och fungerar ungefär som en konsult. Det tredje och sista området som berörs är att företagets interna kontroller ska utformas på ett lättförståeligt och logiskt sätt för styrelsen. Detta för att den interna kontrollen ska integreras i företagets verksamhet (Nachemson-Ekwall 2005).

Inom statliga myndigheter är förordningen om internstyrning och kontroll motsvarigheten till koden. Där finns föreskrifter och allmänna råd som exempelvis säger att internrevisionen ska bedrivas i enlighet med god sed för revision (Regeringskansliet 2003).

Styrelsen ska enligt aktiebolagslagen ansvara för bolagets organisation, förvaltning och andra väsentliga angelägenheter (Aktiebolagslagen SFS 2005:551). Koden är en påbyggnad på ABL och på det sättet har styrelsen fått ett stort utrymme i den. Enligt koden ska styrelsen se till att företaget har en god intern kontroll och årligen avge en rapport över den finansiella rapporteringen. Syftet med den interna kontrollen är att skydda ägarnas investeringar och bolagets tillgångar (Svensk kod för bolagsstyrning).

Även om det är styrelsen som är ytterst ansvarig för den interna kontrollen utgår koden ifrån att ett aktiebolag har en självständig granskningsfunktion, en internrevisionsavdelning (Thorell 2004). En internrevisor kan bidra med mycket kunskap om organisationen samtidigt som de kan svara på många frågor som har med den interna kontrollen att göra. Styrelsen är alltid ytterst ansvarig men om en bra kontakt finns mellan dessa parter kan styrelsens arbete lindras (Svernlöv 2005). Men frågan är om det finns en bra kontakt dem emellan så att den kunskapen som internrevisorerna har används?

Det är inte bara styrelsens ansvar som har ökat utan även internrevisorerna har fått ett större ansvar. Internrevisorernas arbete går ut på att se till att företaget arbetar på det sätt man har kommit överens om och mot de önskade resultat och mål som är uppställda samt att man vill utveckla de funktioner som har fungerat mindre bra. Genom att revidera granskar internrevisorn de eventuella svagheter som finns för att sedan kunna leda företaget i rätt riktning i förhållande till dess svagheter (Wahlman 2000). Det innebär att internrevisorn har blivit en viktig länk i bolagsstyrningen. Bland annat ska internrevisorn komma med förslag på intern kontroll, komma med lösningsförslag på hur kostnader kan reduceras på lång sikt samt årligen lämna en rapport till styrelsen om redovisning och uppföljning av bolagets resultat (Whitley 2005).

Då det inte finns några klara direktiv om hur arbetet med den interna kontrollen ska se ut är det upp till varje enskild styrelse att se till att ett fungerande kontrollsystem finns. Detta kan innebära ett större ansvar för styrelsen och de måste lägga ner mer tid på den interna kontrollen än vad man har gjort tidigare. Det innebär samtidigt att internrevisorerna blir påverkade då det är de som övervakar den interna kontrollen (Thorell 2004). Man kan då fundera på hur internrevisorernas och styrelsens arbete fungerar ihop och om de har någon nytta av varandras kunskaper?

1.3 Problemformulering

Hur använder sig styrelsen av internrevisorernas arbete och kunskap?

1.4 Syfte

Med den här problemformuleringen avser jag att undersöka internrevisionens användbarhet för styrelsen inom tre olika branscher. Jag vill undersöka hur styrelsen ser på internrevisorernas arbete och kunskap och om de anser att internrevisorerna är till någon nytta i deras eget arbete. Samtidigt vill jag utröna vilken betydelse införandet av nya hårdare regler rörande internrevision har haft för styrelser.

2 METOD

I kapitlet nedan kommer jag att presentera vilka metoder och tillvägagångssätt som ligger till grund för hur studien har genomförts samt vilka för- och nackdelarna är med de valda metoderna. Inledningsvis beskrivs tillvägagångssättet vid insamlandet av data samt vid urvalet. Det finns även en förklaring om hur intervjuerna gick till. På slutet görs en utvärdering av studien.

2.1 Ämnesval

När jag började fundera på ämne till min D-uppsats var jag inne på att fortsätta med någonting som hade med internrevision att göra då jag skrivit om det i C-uppsatsen. Att vara lite insatt i ämnet och att man har en uppfattning om vad det handlar om ansåg jag var till stor fördel. Jag letade lite efter förslag på ämnen och hittade en intressant infallsvinkel på KPMG:s hemsida. Det är alltså därifrån jag har fått idén. Jag började med att söka information om ämnet i olika databaser på universitetsbiblioteket för att sedan komma igång med skrivandet och fokusera mer och mer på syftet.

2.2 Val av undersökningsmetod

Enligt Jacobsen (2002) måste man ta ställning till om man ska använda en kvalitativ eller kvantitativ metod vid en forskningsstudie. Den kvalitativa metoden samlar in information i form av ord och genomförs oftast genom öppna intervjuer eller observationer medan den kvantitativa metoden samlar in information i form av siffror och genomförs genom utformade frågeformulär med givna svarsalternativ.

I min studie används den kvalitativa metoden då jag vill komma in på djupet och få en större förståelse för problemet som jag undersöker, istället för att gå på bredden som en kvantitativ undersökning gör (Holme & Solvang 1997). Jag bedömde att med enkäter eller andra statistiska undersökningar som den kvantitativa metoden innebär skulle jag inte få tillräckliga svar på mina frågor eftersom den ger mycket standardiserade svar (Jacobsen 2002). Min önskan är att få reda på hur situationen ser ut idag och få fram personliga åsikter och uppfattningar från personer som är verksamma inom det här området, därför är det inte lämpligt att använda frågor med ja- eller nej-svar. Den kvalitativa metoden däremot sätter få begränsningar på vilka svar en respondent kan ge (Jacobsen 2002).

Som Lundahl o Skärvad (1999) skriver kännetecknas kvalitativa undersökningar av att den som undersöker försöker förstå hur människor upplever de sammanhang som de ingår i. Undersökaren är inte intresserad av hur världen är utan hur den uppfattas vara.

När man gör en kvalitativ undersökning är meningen att komma under skinnet på respondenten. Genom att sätta sig in i den undersöktes situation och försöka se problemet utifrån hans eller hennes perspektiv närmar man sig varandra (Holme & Solvang 1997). Problemet med den kvalitativa metoden är att den är mycket resurskrävande, man får prioritera många variabler framför många enheter. Det finns även problem med den kvantitativa metoden och det är att det finns risk för att undersökningen blir ytlig. I mitt fall vill jag komma på djupet och vill då undvika att få en ytlig prägel, det gjorde att valet av en kvalitativ metod var enklare att göra (Jacobsen 2002).

Jacobsen (2002) skriver att den kvantitativa metoden är lämplig att använda när man har god förhandskunskap om ämnet vi undersöker, i mitt fall har jag inte någon kunskap om hur mycket styrelsen använder sig av de rapporter som internrevisorerna gör och anser därmed att den kvalitativa metoden lämpar sig bäst att använda.

2.3 Deduktiv eller induktiv ansats

Det finns två olika strategier för att få grepp om verkligheten enligt Jacobsen (2002). Det är antingen deduktiv eller induktiv metod. Den deduktiva strategin, ”från teori till empiri”, innebär att forskarna skaffar sig förväntningar om hur världen ser ut och därefter går man ut och samlar information för att se om förväntningarna stämmer överens med verkligheten. Nackdelen med den här strategin är att risken för att forskaren, medvetet eller omedvetet, endast letar efter den information som han anser är relevant och då ger stöd till de förväntningar han hade när undersökningen började är stor. På det sättet begränsas sökandet efter teori och risken att missa väsentlig information är hög (Jacobsen 2002).

Alternativet till deduktiv strategi är induktiv strategi, ”från empiri till teori”. Det bästa är om man som forskare går ut i verkligheten helt utan förväntningar, samlar in den information som är relevant och till sist sammanställer den. Målet är att inte begränsa vilken information som forskaren samlar in på något sätt. Genom att inte ha några förutfattade meningar och förväntningar om omvärlden ska forskaren försöka få fram de data som på ett riktigt sätt återger verkligheten i det givna sammanhanget. På det sättet skulle man försäkra sig om att informationen var relevant och riktig och därefter kan man utveckla teorier. Kritikerna till den här strategin menar att det är omöjligt och endast naivt att tro att någon människa har kapaciteten att samla in och bearbeta all information som är relevant (Jacobsen 2002).

Jag inledde detta arbete utan några förväntningar eller förutfattade meningar om hur resultatet skulle bli därmed är den induktiva strategin den som passar bäst. Jag har läst på en del om ämnet för att kunna göra bra intervjuer men inte så mycket så jag har utformat egna teorier.

2.4 Datainsamling

Jacobsen (2002) skiljer mellan två olika slags data vid datainsamling, och det är primär eller sekundär data. Med primärdata menas att forskaren själv samlar in information för en speciell problemställning. Sådan information får man genom intervjuer, observationer eller frågeformulär. Den primärdata som framförallt använts i denna uppsats är de intervjuer som genomförts med styrelsen i tre olika företag/offentlig myndighet. Internrevision är ett relativt nytt ämne och därför finns det inte så många tidigare studier inom det här området.

Sekundärdata är däremot data som är insamlad av andra än forskaren själv. Det innebär att den är insamlad med ett annat ändamål och en annan problemformulering än den som forskaren har som utgångsläge (Jacobsen 2002).

I denna uppsats har jag inte använt någon direkt sekundärdata utan har istället koncentrerat mig på teorier i det inledande kapitlet och i teorikapitlet. Det innebär att jag har beskrivit sådan teori som är nödvändig för att man ska förstå den empiriska delen.

I sökandet efter teorier har jag använt olika databaser, så som Far Komplet, Business Source Premier, Emerald, Artikelsök och Libris. Exempel på sökord som använts är *internrevision*, *styrelse*, *intern kontroll*, *sarbanes oxley act* och *svensk kod för bolagsstyrning* motsvarande ord på engelska har använts i de internationella databaserna. Genom att ta del av

källförteckningar i tidigare uppsatser som berör mitt ämnesområde har jag fått en del tips på böcker och artiklar som har varit användbara.

2.5 Intervjuerna

Den öppna individuella intervjun kännetecknas av att man samtalar som i en vanlig dialog och antingen genomför man den ansikte mot ansikte eller per telefon (Jacobsen 2002). Från början ville jag genomföra alla intervjuer genom att besöka mina respondenter men då en av dem hade väldigt lite med tid genomförde jag en telefonintervju och de andra två genom besöksintervjuer. När man genomför en besöksintervju får man en bättre kontakt med den man intervjuar och på det sättet underlättar man för att få utförligare svar (Jacobsen 2002).

Den största styrkan med den kvalitativa intervjun är att undersökningssituationen liknar en vardaglig situation och det innebär att det är den metoden där man som forskare minst styr över personen som man intervjuar. Man vill däremot få de intervjuade att påverka samtalets utveckling (Holme & Solvang 1997). En annan fördel enligt Jacobsen (2002) med besöksintervjuer är att man får fram den enskildes inställning och uppfattningar och man får då en klarhet i hur de uppfattar situationen och vilka förhållanden som de anser vara viktiga. Gruppintervjuer används när man vill utveckla en ny kunskap om ett fenomen eller utveckla en problemställning. Vid sådana intervjuer utvecklas oftast en gemensam tolkning om vad som hänt i en situation och individuella synpunkter kommer inte alls fram på samma sätt som i enskilda intervjuer (Jacobsen 2002).

Som jag tidigare påpekat vill jag i min undersökning komma fram till personliga åsikter och därför valde jag att genomföra enskilda intervjuer. Besöksintervjuerna genomfördes på respondenternas respektive arbetsplatser eftersom det ofta medför att respondenterna känner sig tryggare och mer bekväma i situationen. När jag genomförde telefonintervjun såg jag till att befinna mig i en lugn och tyst miljö samtidigt som jag spelade in intervjun för att inte riskera att jag missade någonting eller misstolkade något som respondenten sa. Direkt efter intervjun transskriberade jag hela intervjun ord för ord. För att telefonintervjun skulle bli så givande som möjligt förberedde jag mig i tid. Jag såg till att respondenten hade avsatt minst 30 minuter för intervjun. Jag misstänkte att en telefonintervju inte skulle ta lika lång tid som en vanlig besöksintervju då man är mer kortfattade på telefon. Samtidigt som jag själv noggrant hade gått igenom min intervjuguide och funderat på hur jag skulle ställa frågorna för att respondenten skulle uppfatta dem rätt.

Det som är negativt med enskilda intervjuer är att det är tidskrävande samtidigt som det ger mycket information som tar lång tid att bearbeta. Informationen är ofta komplex och svår att tolka (Jacobsen 2002). Andra nackdelar med den kvalitativa metoden som Jacobsen (2002) tar upp är att det ofta uppstår problem med representativiteten hos respondenterna samt problem med hänsyn till intervjuareffekten.

Vid intervjuer finns det två olika aspekter som man måste ta hänsyn till. Dels handlar det om graden av strukturering. Alltså hur stort ansvar intervjuaren har när det handlar om frågornas utformning. En helt strukturerad intervju innebär att man nästan kan förutsäga svaren men i en ostrukturerad intervju finns ett stort svarsutrymme och det är svårt att i förväg veta vad svaret kommer bli. Den andra aspekten att ta hänsyn till är graden av standardisering. Där handlar det om i vilken utsträckning frågorna är fria för intervjupersonen att tolka fritt beroende på dennes inställning och tidigare erfarenheter. Vid låg grad av standardisering formulerar intervjuaren frågorna själv och ställer dem i den ordning han anser är lämpligast

till skillnad mot helt standardiserade intervjuer där samma frågor ställs i samma ordning till varje intervjuperson (Patel & Davidsson 2003).

Som Patel & Davidsson (2003) skriver så har kvalitativa intervjuer oftast en låg grad av standardisering och det har även min undersökning då jag valde att ställa sådana frågor som respondenterna kan svara med egna ord på. Jag valde en något strukturerad metod då jag i förväg har förberett vilka frågor jag vill ta upp men jag har inga bestämda svarsalternativ i och med att jag vill komma åt de svarandes personliga åsikter och värderingar.

Första kontakten med företagen skedde via telefon. Jag ringde till växeln och bad att få prata med någon i styrelsen i samtliga fallen blev jag kopplad till sekreteraren i styrelsen. Jag presenterade mig och berättade vad jag ville, därifrån hjälpte de mig med kontakten till respektive respondent. Jag ringde sedan upp respondenten och presenterade min studie samt bestämde tid för intervjun. Innan intervjuerna genomfördes skickade jag intervjuguiderna via e-post till respondenterna några dagar innan för att de skulle kunna förbereda sig för intervjun och få en inblick i vad det skulle handla om. Med respondenternas medgivande spelades samtliga intervjuer in på band. Det förenklade mitt arbete avsevärt eftersom jag inte behövde ha lika mycket i minnet och risken för missförstånd reducerades. Fördelen med att spela in intervjuerna var att jag då kunde upprätthålla en mer naturlig samtalskontakt med respondenten och det är en stor fördel att kunna gå tillbaka och lyssna på vad respondenten svarade helt ordagrant i efterhand (Jacobsen 2002).

2.6 Urval

Urvalet av respondenter till intervjuerna får stor betydelse för undersökningens tillförlitlighet och trovärdighet. Kvalitativa metoder har inte som mål att bevisa något om det generella eller typiska utan de vill påvisa de unika och speciella (Jacobsen 2002) och därför har jag valt att endast intervjua ett fåtal. Genom intervjuerna vill man öka informationsvärdet och därmed få mer fullständiga uppfattningar om det man studerar. Urvalet av undersökningsenheter görs systematiskt utifrån vissa medvetet formulerade kriterier (Holme & Solvang 1997).

För att få så mycket information som möjligt ska man försöka ha en så stor variationsbredd som man kan i urvalet. Genom att intervjua personer med stor kunskap om ämnet man undersöker ökar man också informationsinnehållet (Holme & Solvang 1997). Jag valde därför att inrikta mig på tre olika branscher nämligen en offentlig myndighet, en bank och ett företag inom servicebranschen för att på det sättet få en bra bredd på min undersökning och en bra helhetssyn. De tre organisationerna som jag intervjuat är alla stora inom sin bransch och ett skäl till att jag valde så pass stora organisationer var för att vara säker på att de hade en internrevisionsfunktion. Samtidigt som de är väletablerade och har funnits länge och jag trodde därför att de skulle kunna bidra med mycket kunskap till min studie. Enligt Lundahl & Skärvad (1999) är urvalet ett resultat av en avvägning mellan vad som är önskvärt och vad som är praktiskt möjligt att göra. Urvalet kan göras på två sätt, sannolikhetsurval eller icke sannolikhetsurval. Eftersom min studie kräver svar från personer som är väl insatta i ämnet valdes respondenterna ut genom ett icke sannolikhetsurval. Att jag intervjuade personer som har en nära kontakt med styrelsen och i två fall även sitter i styrelsen gjorde att jag kom i direkt kontakt med dem som jag berör i min undersökning och som har stor kunskap om hur det verkligen går till i deras företag. Min tanke från början var att få kontakt med tre styrelsemedlemmar men i banken har jag intervjuat sekreteraren i revisionsutskottet. Jag anser att hon bidrar med mycket kunskap och erfarenhet och på det sättet är hennes svar relevanta och jag har stor nytta av dem i min studie.

2.7 Giltighet

Giltighet är ett mått på om forskaren mäter det denne önskar att mäta. Att det som mättes uppfattas som relevant och att det han mätte hos några få även gäller för flera (Jacobsen 2002). Man vill på det sättet komma ifrån systematiska mätfel. Giltigheten delas in i två delar, intern giltighet och extern giltighet (Lundahl & Skärvad 1999).

Intern giltighet mäter om den insamlade datan och de slutsatser man dragit är korrekta. Det innebär att man prövar resultatet. En av de saker man måste fundera över är om man har valt ut de rätta intervjupersonerna och om de förmedlar en sann information (Jacobsen 2002). För att denna studie skulle ha en så hög intern giltighet som möjligt valde jag att vända mig till styrelsen och i ett av fallen till revisionsutskottet. På det sättet kom jag i kontakt med respondenter som har stor kunskap om hela företaget och är väl insatta i ämnet studien berör. Jag anser därmed att jag fick en bra empirisk grund att stå på. Jag skickade ut den preliminära intervjuguiden via e-post innan intervjuerna för att respondenterna skulle ha tid att förbereda sig och kunna kolla upp eventuell information innan jag kom.

Den externa giltigheten handlar om i vilken grad som rönen från en undersökning kan generaliseras (Jacobsen 2002). Lundahl & Skärvad (1999) påpekar att om respondenten känner sig osäker eller inte talar om hela sanningen uppstår en låg extern giltighet. Kvalitativa ansatser medför ofta problem med den externa giltigheten då det är svårt att hävda att stickprovet är representativt för en större population (Jacobsen 2002). I min studie intervjuades bara ett fåtal respondenter och det leder till att det blir svårt att generalisera de resultat som kommit fram.

2.8 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet är ett mått på i vilken grad det går att lita på informationen som samlats in. Om olika forskare kommer fram till samma eller i princip samma resultat vid upprepade intervjuer med samma respondenter och samma frågor kan man anse att tillförlitligheten är hög. Om däremot resultaten skiftar mycket anses tillförlitligheten vara låg. Anledningar till att resultatet kan variera är själva platsen där intervjun genomförs, personen som intervjuar eller på respondenten som svarar (Jacobsen 2002).

Jacobsen (2002) menar att respondenten påverkas av hur den som intervjuar talar och ser ut. Sådana faktorer som påverkar kallas intervjuareffekt och den påverkar tillförlitligheten i studien. För att öka tillförlitligheten i studien genomfördes besöksintervjuerna på respondenternas arbetsplats för att respondenterna skulle känna sig bekväma i situationen. Samtidigt som telefonintervjun hölls på en lugn och tyst plats så jag inte skulle kunna bli avbruten under intervjuens gång. Då jag är ensam författare är det endast jag som har kunnat påverka respondenterna och de har alltså inte blivit utsatta för olika stimuliner från olika intervjupersoner. Jacobsen (2002) påpekar att när intervjuerna görs på respondenternas arbetsplats finns det risk för störande inslag som till exempel att kollegor kommer in på kontoret eller att telefonen ringer. Intervjuerna spelades in på band och det ökar studiens tillförlitlighet eftersom det gav mig en fullständig återgivning av samtalet och resultatet formades inte av intervjuarens intresse eller förmåga att notera (Jacobsen 2002)

När jag hade genomfört och sammanställt intervjuerna skickade jag sammanställningen till respektive respondent den fick då en möjlighet att läsa igenom och kommentera den. På det sättet ökade tillförlitligheten i och med att respondenterna fick en chans att lägga till eller ändra, samtidigt som jag fick ett bevis på att jag uppfattat svaren på rätt sätt.

3 TEORI

I detta kapitel presenteras den litteratur som berör uppsatsen. Jag har valt att inleda kapitlet med styrelsen och dess arbete och ansvar för att man ska få en inblick i hur en styrelse arbetar och fungerar. För att sedan komma in på internrevision och vad det innebär. Slutligen så tas de lagar och regler som berör internrevision upp.

3.1 Styrelsen

De senaste årens företagsskandaler som har inträffat i flera länder runt om i världen, har visat vilka konsekvenser och vilka potentiella förluster som kan medföras när de styrande organen handlar fel och missbedömer riskerna. Styrelsen är människor som är utvalda för sin kompetens och expertis. Denna grupp ska leda företaget och bidra med ett mervärde till organisationen. Som företag måste man se till att styrelsen har en bred kompetens, oftast uppfylls det genom att personerna i gruppen har olika bakgrund och på det sättet minskar risken för trångsynta diskussioner och en större öppenhet för att genomföra förändringar uppnås. Vilka kompetenser som ledamöterna besitter måste ses över för att en bra komposition av personer kan bildas, så de kan möta de olika behov som affärsvärlden idag ställer på sin omgivning (Ingley & van der Walt 2003).

3.1.1 Styrelsens arbete

Styrelsens arbete går ut på att svara för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter (Aktiebolagslagen SFS 2005:551). Det innebär att styrelsens viktigaste uppgift är att förvalta verksamheten och se till att ägarnas vinstintresse tillgodoses maximalt. Medan VD:s ansvar är att sköta den löpande förvaltningen som exempelvis bokföringen och tillsyn av personalen (Dahlgren 2003).

Styrelsen ska styra företaget enligt gällande lagar. De ska dessutom stötta den verkställande ledningen i deras arbete och även ansvara för ägarnas kontroll. Det innebär bland annat att styrelsen ska jobba fram och utforma planer när det gäller produktion, marknad, finansiella och sociala förhållanden. Men de ska inte arbeta med detaljfrågor (Dahlgren 2003).

Då styrelser i börsnoterade företag ofta är valda av en majoritet som representerar aktieägarna, måste styrelsen ofta svara för ett spritt och anonymt ägande. Styrelsen ska leda verksamheten enligt de direktiv som bolagsstämman ger eller efter vad som framkommer i bolagsordningen. Frågor som de behandlar avser exempelvis verksamhetens omfattning eller inriktning och det är sådana frågor som anses viktiga av ägarna och på grund av det har styrelsen en stark ställning gentemot ägarna (Dahlgren 2003).

Styrelsen och VD ska lämna en försäkran om att såvitt de känner till är årsredovisningen upprättad i överensstämmelse med god redovisningssed för aktiebolag, att lämnade uppgifter stämmer med de faktiska förhållandena och ingenting av väsentlig betydelse är utelämnat som skulle kunna påverka bilden av bolaget. Denna försäkran skriver sedan styrelse och VD under. Styrelseledamöternas uppgifter är att självständigt bedöma de ärenden styrelsen har att behandla och föra fram de uppfattningar och de ställningstaganden som detta leder till. Det innebär att de är skyldiga att tillägna sig den kunskap om exempelvis bolagets verksamhet, organisation, marknad med mera som behövs för att kunna sköta sitt uppdrag på ett bra sätt. Styrelseordföranden har ett särskilt ansvar för att se till att styrelsens arbete är väl organiserat och bedrivs effektivt. Han väljs av bolagsstämman och sköter kontakten mellan aktieägarna

och styrelsen samt VD och styrelsen. Hans uppgifter är att organisera och leda styrelsens arbete, att se till att styrelsen fortlöpande uppdaterar och fördjupar sina kunskaper om bolaget och dess verksamhet, se till att styrelsen får den information och de beslutsunderlag som de behöver till sitt arbete med mera. Han ska alltså se till att styrelsen fullgör sina uppgifter (svensk kod för bolagsstyrning).

Vidare ska styrelsen se till att deras arbete årligen utvärderas genom en systematisk och strukturerad process (svensk kod för bolagsstyrning). Utvärderingen bör ses som ett led i att ta reda på hur meningsfullt styrelsearbetet har varit samtidigt som det är ett mycket enkelt sätt att få reda på hur styrelsens engagemang och resultatorientering har varit (StyrelseAkademien 2008).

3.1.2 Styrelsens Ansvar

Aktiebolag är den dominerande företagsformen i Sverige och det kan till stor del bero på att aktieägarna inte är personligt ansvariga för bolaget utan endast ansvarar med insatt kapital. Men däremot så blir en styrelseledamot som uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget skyldig att ersätta skadan enligt aktiebolagslagen. Det handlar enbart om ekonomiska skador, alltså den förmögenhetsförlust som uppkommit ska ersättas. Man skiljer mellan det interna och externa ansvaret. Det interna kopplas till bolaget i sig medan det externa ansvaret är i förhållande till aktieägarna och tredjeman. När det gäller ansvaret mot bolaget räcker det att några styrelseledamöter har varit oaktsamma för att de ska kunna dömas till skadeståndsansvar. Men när det handlar om ansvar gentemot aktieägare och tredjeman måste man bevisa att oaktsamheten har uppstått på grund av överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen (Dahlgren 2003).

Styrelsens arbete går ut på att bedöma bolagets ekonomiska situation. För att kunna göra bedömningen bör styrelsen i skriftliga instruktioner ange när och hur den ska få sådan ekonomisk information. Men styrelsen bör inte enbart lita på den information som experter och ledningen ger utan de bör själva skaffa sig en egen uppfattning genom att göra en rimlig undersökning (Dahlgren 2003).

3.1.3 Styrelsens förvaltning

Styrelsen är bolagets högsta förvaltande organ, oavsett om företaget har en VD eller inte. De har till uppgift att leda bolagets verksamhet enligt de direktiv som bolagsstämman ger styrelsen eller efter vad som framkommer i bolagsordningen. I de flesta företag finns det en VD som har hand om den dagliga ledningen av bolagets verksamhet, vilket innebär att styrelsens ledningsfunktion framförallt kommer att avse de delar av verksamheten som inte hör till den löpande förvaltningen. De frågor som styrelsen arbetar med är främst verksamhetens omfattning eller inriktning. De beslutar även i alla frågor som rör större investeringar (Dahlgren 2003).

3.1.4 God styrelsesed

I flera länder har det funnits olika sammanställningar för god styrelsesed för att höja förtroendet för näringslivets funktionssätt och att undvika en lagstiftning som hämmar en utveckling inom området. I Sverige däremot har det inte funnits någon sådan sammanställning men styrelse-akademien har börjat utveckla en samlad svensk kod för god praxis i styrelsearbetet. Den behandlar framförallt styrelsens roll och funktion och man har varit

angelägen om att undvika att skapa ett stelt regelverk som försvårar anpassningen av arbetsformer och synsättet på de särskilda förutsättningar varje enskilt bolag har. Därför är det inte en regelsamling som har skapats utan ett antal riktlinjer för olika aspekter av styrelsearbetet som tillsammans bildar en vägledning till god styrelsesed (StyrelseAkademien).

3.1.5 Internrevisorernas roll gentemot styrelse och ledning

Styrelsen och ledningen är som jag tidigare skrivit ansvarig för den interna kontrollen och därmed även ansvarig för att upprätta en dokumentation av denna. Det kan handla om policys, beslutsordningar eller processbeskrivningar där viktiga kontroller som kan påverka den finansiella rapporteringen finns dokumenterade. Men i många företag finns varken den typen av dokumentering av den interna kontrollen eller resurser för att utföra det arbetet. I de fallen vänder sig styrelsen och ledningen till internrevisorerna för att få hjälp då internrevisionen har erfarenhet av liknande arbete. Men man måste noggrant ta reda på vad en internrevisor kan hjälpa till med utan att äventyra oberoendet och objektiviteten. Internrevisionen kan hjälpa styrelse och ledning med att ta fram och utveckla metoder och verktyg för dokumentation, att dokumentera den interna kontrollen samt bistå med råd avseende uppbyggnaden av den interna kontrollen (Internrevisorerna).

Internrevisorerna kan även hjälpa ledningen och styrelsen genom att utföra test av den interna kontrollen. Bedömningen som de gör kan utgöra ett underlag för internkontrollrapporten som ledningen ansvarar för. Styrelsen eller revisionsutskottet kan ge internrevisorerna till uppdrag att utvärdera den interna kontrollens ändamålsenlighet och effektivitet och det innebär att internrevisorerna bedömer ledningens arbete (Internrevisorerna).

Enligt Chambers (2008) är det nödvändigt att stärka banden mellan internrevisorerna och styrelsen. De företagsskandaler som har inträffat på senaste tiden bevisar att det är förtroende behovet som det brister i hos styrelserna. Man måste placera internrevisorerna så att de på bästa sätt undviker de risker som finns och ingiver förtroende till styrelsen.

Om styrelsen skulle ha mer förståelse för internrevisionsstandarderna skulle det kunna få effekten att internrevisionsfunktionen blir mycket mer självständig och på det sättet kan ge mer tillförlitliga rapporter. Men om styrelsen ska kunna lita på internrevisorernas rapporter krävs det att de inte är beroende av ledningen. För att maximera självständigheten från ledningen rapporterar internrevisionschefen direkt till styrelseordföranden (Chambers 2008).

Styrelsens problem är att det finns brister när det gäller att upptäcka om de policys som företaget har implementeras eller inte, för ofta upptäcks det för sent att policys inte implementeras. Men med en god internrevisionsfunktion kan man upptäcka det i tid och på det sättet se till att policys implementeras. De huvudsakliga förändringarna som krävs för att internrevisionen ska kunna upptäcka det är: (Chambers 2008)

- Att göra det obligatoriskt för styrelsen att genomföra åtgärder och se till att personerna inom alla styrelsens ansvarsområden arbetar på ett självständigt sätt.
- Att gå ifrån termer som innebär att internrevisorernas roll bara har att göra med system och processer. Och att omdefiniera rollen till att vara styrelsens huvudsakliga och självständiga källa som ser till att policys implementeras.
- Utveckla "super revisorn" som har den kunskap och erfarenhet som styrelsen letar efter.
- Garantera att chefen för internrevisorerna får samma status som alla andra chefer.
- Se till att internrevisorerna rapporterar direkt till styrelsen.

3.2 Internrevision

Internrevision är ett mycket effektivt verktyg som används för att skapa en god intern kontroll. Det finns många definitioner på internrevision men en som passar bra in på den här studien är en definition som är framtagen av the Institute of Internal Auditor's Statement of Responsibilities: *"en självständig utvärderande funktion upprättad inom en organisation med syfte att bistå organisationen"* (Adams 1994).

Den interna revisorn är anställd i företaget och är ett medel för företagsledningen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet. Internrevisorn har ofta en självständig ställning och kan då arbeta på ett opartiskt sätt (FAR Förlag 2006a). Internrevisorns främsta syfte är kontrollera att företaget leds i riktning mot de mål som är uppställda och att alla arbetar på det sätt som är överenskommet. Med internrevisorns hjälp ska olika slags förändringar, avvikelser och förslag upptäckas (Wahlman 2000).

3.2.1 Internrevisionens utveckling

Internrevisionen har utvecklats mycket, från att bara ha fokuserat på informationsflödet så riktar den sig nu mot samtliga funktioner i företaget som strävar mot de mål företaget har satt upp. Internrevisorernas uppdragsgivare är ledningen och deras uppgift är i sin tur att styra mot de mål som ägarna har satt upp. Så från att internrevisorerna säkerställde internkontrollen i den interna redovisningen arbetar de nu med att säkerställa informationen i företagets ledningsfunktioner (Bjelke 1991). Den interna revisorn har blivit en viktig strategisk länk i ägarstyrningen och har en mängd olika uppgifter. Bland annat ska internrevisorn assistera styrelsen med finansiella dokument, komma med goda praktiska förslag till styrelsen om intern kontroll och riskhantering, försöka hitta lösningar på hur kostnader kan reduceras på lång sikt, övervaka att den interna policyn efterlevs i hela företaget, årligen lämna en redovisning och uppföljning av resultaten till styrelsen, samt lämna in dessa rapporter så de hamnar i företagets årsredovisning (Whitley 2005).

3.2.2 Internrevisionens funktion

Många diskussioner har förts om alla företag behöver en internrevisionsavdelning eller inte. Studier som har gjorts visar att komplexa företag hellre anställer internrevisorer än företag som är mindre komplexa. Det beror mycket på hur företagen är uppbyggda om en internrevisionsavdelning är till nytta eller inte (Adams 1994).

Internrevisorernas roll är i första hand att hjälpa styrelsen med deras övervakande uppgifter avseende den interna kontrollen. De ska exempelvis föra en dialog med externrevisorerna, utvärdera ledningens arbete med riskhantering, utvärdera organisationens internkontrollsystem samt utbilda revisionsutskott. Internrevisorns roll är som tidigare påpekats att kvalitetssäkra organisationens styrning och kontroll i ett brett perspektiv inte bara inriktat på den finansiella delen av den interna kontrollen (Internrevisorerna).

Inriktningen och omfattningen på internrevisionen kan variera mycket beroende på företagets storlek och struktur samt vilka behov som finns (FAR 2007). Det finns inga regler om hur en intern redovisning ska se ut, utan den kan formas efter företagets behov och önskningsar. Behovet av information för uppföljning och planering av verksamheten är det som styr utformningen av den interna redovisningen. Styrelsen är de som beslutar om vilken inriktning internrevisorns arbete ska ha, deras beslut grundas på en riskanalys som de gör för att värdera

vilka risker som finns som kan äventyra verksamhetens mål (Karlsson 1998). Hur man rapporterar resultaten varierar både när det gäller utseende och innehåll, det beror på vilket engagemang man har och vad som efterfrågas. Men om internrevisorerna upptäcker något som inte är som det brukar vara så måste de rapportera på en gång. (The IIA 2005).

3.2.3 Internrevisionens uppbyggnad

Att internrevisionens uppbyggnad kan se olika ut i olika bolag beror i mångt och mycket på att styrelser har olika incitament för hur bolaget bör ledas, men på de flesta företag är fokus inriktat på att skapa värde till bolagets kunder (Adams 1994).

The Institute of Internal Auditors (IIA) är yrkesföreningen för interna revisorer och de har fastställt ett ramverk som heter Professional Services Framework. Det innehåller en definition av internrevision, yrkesetisk kod, standarder, vägledningar och tillämpningshjälp. De två sistnämnda kan bara medlemmar använda sig av, medan etikkoderna och standarderna används globalt av alla föreningar som är IIA anslutna (FAR 2001).

De nya reglerna innebär att revisorerna ska upprätthålla både god internrevisorssed och god internrevisionssed och det görs genom att etikkoderna och standarderna efterlevs. Etikkoderna bygger på fyra principer: hederlighet, objektivitet, aktsamhet med information och kompetens. Standarderna behandlar tre delar. Den första delen är inriktad på organisationerna och individerna som utför internrevision. Den andra handlar om utförandet av själva internrevisionen och om hur kvaliteten kan mätas. Den tredje gäller olika specialuppdrag. En annan nyhet i dessa standards är att det ska finnas en extern kvalitetskontroll av internrevisorerna. Det innebär att de kontrolleras vart femte år av en utomstående part (FAR 2001).

3.3 Internrevision i staten

För internrevision i statliga myndigheter finns det en egen förordning med föreskrifter och allmänna råd som heter förordningen om internstyrning och kontroll. Enligt förordningen ska revisionen bedrivas i enlighet med god sed för internrevision. Det innebär enligt föreskrifterna bl.a. att internrevisorn skall arbeta objektivt, oberoende, professionellt, med stor integritet samt tillämpa vedertagna arbetsmetoder. Internrevisorn ska också dokumentera sin granskning. En internrevisor som arbetar i staten behöver förutom de grundläggande kunskaperna om revisionsmetodik som alla internrevisorer behöver kunna oavsett var man jobbar även ha kunskap om statlig verksamhet och dess ekonomi (Regeringskansliet 2003).

Internrevisionen i staten har vissa problem då den inte utgör en tydlig profession och att ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision i staten är otydligt. Riksdagens revisorer har granskat hur myndigheternas internrevision fungerar och kommit fram till att internrevisionen har goda förutsättningar för att fungera vid myndigheterna. Omfattningen, granskningsinriktningen, sättet att granska och kompetensen bedömdes vara ändamålsenliga. Dock utnyttjas inte internrevisionens goda förutsättningar fullt ut. Internrevisionen skulle kunna ha en större genomslagskraft på myndigheternas internkontroll om den tar bättre hand om sina förslag, bl.a. genom att se till att förslagen följs upp. Vidare tillmäter inte styrelserna internrevisionen den vikt som från början var meningen med förordningen (Regeringskansliet 2003).

3.4 Intern kontroll

Företag är ofta beroende av att hela tiden fortsätta att utvecklas och förbättras för att kunna hantera konkurrensen i branschen. För att man ska lyckas med det krävs det en noggrann uppföljning av de mål bolaget har (Wahlman 2000). På det sättet är interna kontroller viktiga för att man på ett effektivt sätt ska kunna styra företaget mot uppsatta mål och för att hantera de risker som finns (FAR 2006a).

COSO, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treedway Commission, är en kommitté i USA som består av representanter från företag, redovisningsekonomer och revisorer. De har tagit fram en definition av intern kontroll som har fått ett stort internationellt genomslag och den lyder: (FAR 2006a)

”Intern kontroll är 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”*

Om företaget har en god intern kontroll är den ett stort stöd och till stor nytta för verksamheten. Den bidrar då till effektivare processer, ger bättre information och på det sättet ökar förtroendet från företagets intressenter och man kan undvika kostsamma fel. Ett företag möter alltid olika risker men med en god intern kontroll kan man hantera dessa. Därför är det viktigt att varje företag kopplar sin interna kontroll till de risker som är mest påtagliga för dem så man uppnår de affärsmål man har. Kontrollerna kan se olika ut mellan olika företag och de kan även skilja sig åt i olika delar av företaget. Hur kontrollen är utformad beror på företagets storlek och verksamhet (FAR 2006b).

Enligt den svenska koden så är det styrelsen som är ytterst ansvarig för den interna kontrollen. De ska se till att bolaget har en god intern kontroll och fortlöpande hålla sig informerad om och utvärdera hur bolagets system för intern kontroll fungerar. Årligen ska de avge en rapport över hur den interna kontrollen när det gäller den finansiella rapporteringen är organiserad och hur väl den har fungerat under räkenskapsåret. Den rapporten ska sedan granskas av bolagets revisor (Svensk kod för bolagsstyrning).

Enligt mig är internrevisionen nödvändig för att en god intern kontroll ska finnas på företaget. Jag ser helt enkelt internrevisionen som en byggsten i den interna kontrollen. De överlappar varandra på många sätt och är även beroende av varandra. Men jag tror att internrevisionen har upptäckts och blivit så viktig som den är på grund av att den interna kontrollen behöver ha en internrevisor som hjälper till att få en fungerande intern kontroll funktion.

3.5 Sarbanes-Oxley Act

Efter alla företagsskandaler i USA, kom det en ny lagstiftning som antogs sommaren 2002 och den kallas Sarbanes-Oxley Act. Den innebär mycket stränga krav på alla amerikanska och icke-amerikanska bolag som är noterade på den amerikanska börsen. Syftet med lagen är att återställa investerarnas förtroende för aktiemarknaden. Detta ska ske genom strängare krav på redovisning och information till aktiemarknaden, högre krav på revisorers oberoende och

professionalism, strängare straff för de som bryter mot lagen samt krav på ökad intern struktur för revisionen och informationslämning till marknaden (Svernlöv & Blomberg 2003).

En viktig del i den nya lagen och troligen även den som har betytt mest arbete är paragraf 404 som innebär att företagsledningen är ansvarig för den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen (Wagner & Dittmar 2006). I varje årsredovisning och kvartalsrapport ska VD och ekonomichef yttra sig om de finansiella rapporterna. De ska alltså intyga att rapporterna som lämnas uppfyller de krav som finns och att informationen är rättvisande (Svernlöv och Blomberg 2003). Företagen måste även göra andra utlåtanden vad gäller bolagets interna kontroller i årsredovisningen. Det praktiska ansvaret ligger dock på internrevisionsfunktionen. För att kunna kvalitetssäkra de finansiella rapporterna väljs vissa delar ut och granskas, granskningen görs för att utesluta felaktigheter och andra misstag som kan ha smugits sig in. Detta görs för att effektivisera viktiga dokument vilket innebär att en tillförlitlighet till rapporterna uppnås (Moeller 2004).

Sarbanes Oxley-lagen medförde att en ny institution infördes, The Public Company Accounting Oversight Board. Deras uppgifter är att registrera revisionsbyråer, fastställa standarder för god revisorssed, god revisionsred och kvalitetskontroll av revision. Samtidigt som de ska se över alla registrerade revisionsbyråer och om det behövs driva disciplinärenden och övervaka att relevanta lagar efterlevs. (Markland 2002)

Den detaljerade lagstiftning som SOX innebär har gjort att många företag har fått lägga ner många extra timmar för att följa de anvisningar som finns. Det har inneburit stora kostnader för företagen och framförallt för de företag som berörs i Sverige då skillnaden är stor mellan vad som i lagen anses vara god intern kontroll mot den interna kontroll som fanns tidigare. Men självklart finns det fördelar med lagen, det skapas en tydlighet i vilken roll och vilket ansvar man har och på det sättet bildas en trygghet för de anställda (Precht 2005).

3.6 Svensk kod för bolagsstyrning

Många länder har sedan en tid tillbaka haft så kallade koder, regelsamlingar för bolagsstyrning, ett exempel är USA som använder sig av SOX. Motsvarigheten i Sverige heter svensk kod för bolagsstyrning och har arbetats fram för att förbättra bolagsstyrningen i svenska företag. Det är inte avsaknaden av regler på marknaden som har gjort att koden införts utan en gemensam uppfattning hos Förtroendekommissionen och organisationer i näringslivet som har ansett att det funnits ett behov av att utveckla en sammanställning av vad god bolagsstyrning innebär och på det sättet höja ambitionsnivån över gällande praxis (svensk kod för bolagsstyrning).

Koden riktar sig till främst till bolag med bred ägarspridning, och därför är det framförallt aktiemarknadsbolag som är noterade på A-listan och större bolag på O-listan som koden blir aktuell för. Syftet med koden är att utveckla bolagsstyrningen och på det sättet öka konkurrenskraften och effektiviteten på den svenska kapitalmarknaden, en vilja att öka förtroendet för kapitalmarknaden och få näringslivet att fungera på ett bra sätt. Koden ska samtidigt verka för att höja kunskapen och öka förtroendet för svenska bolagsstyrningen på den internationella marknaden. När koden utvecklades år 2004 ville man skapa goda förutsättningar för att ägarna skulle kunna ha en aktiv och ansvarstagande roll samtidigt som en bra balans mellan ägare, styrelse och verkställande ledning skapades. Det skulle även bli en tydligare roll- och ansvarsfördelning mellan lednings- och kontrollorganen (svensk kod för bolagsstyrning)

Kodens regler utgör en påbyggnad på framförallt aktiebolagslagen. Den innehåller regler om de enskilda bolagsorganens organisation och arbetsformer som t.ex. samspelet mellan organen. Den ger dessutom riktlinjer för hur bolagets rapportering till ägare, kapitalmarknad och övriga omvärld ska gå till. Reglerna är utformade som anvisningar för bolaget och därför riktar sig många av kodens regler till styrelsen. På det sättet har större fokus lagts på styrelsens ansvar i och med kodens införande (svensk kod för bolagsstyrning).

Den svenska koden innehåller även anvisningar om hur arbetet med redovisnings- och revisionsfrågor i bolaget ska skötas. Det framgår tydligt att det är styrelsen som ansvarar för att bolaget har ett bra system som säkerställer att fastlagda principer för den finansiella rapporteringen och interna kontrollen efterlevs samt att en bra relation med bolagets revisorer upprätthålls. För att uppnå det ska styrelsen inrätta ett revisionsutskott som består av minst tre styrelseledamöter. Utskottet har en mängd olika arbetsuppgifter, de ska exempelvis svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering, träffa bolagets revisor med jämna mellanrum för att få information om revisionens inriktning och omfattning, utvärdera revisionsinsatsen och informera bolagets valberedning om resultatet samt biträda valberedning vid framtagandet av förslag till revisor och arvodering av revisionsinsatsen (svensk kod för bolagsstyrning). Enligt forskning som har utförts på området är det oerhört viktigt att medlemmarna i revisionsutskottet besitter goda kunskaper om redovisning och revision för att kunna förstå termerna som uppkommer i de finansiella rapporterna och för att det ska kunna sätta sig in i och bedöma rapporterna på ett korrekt sätt (Weil 2004)

Det finns skillnader i den svenska koden om man jämför med den amerikanska SOX. Det handlar främst om att enligt svensk lag är det inte företagsledningen som är ytterst ansvarig utan det är styrelsen. Det innebär bland annat att det är styrelsens ansvar att se till så det finns en fungerande intern kontroll som garanterar att den finansiella rapporteringen har en hög kvalitet. Enligt koden ska även styrelsen och VD skriftligen försäkra att årsredovisningens uppgifter är korrekta (Nachemson-Ekwall 2005).

Med teorin som grund kan jag utforma de intervjufrågor som min empiri bygger på. Teorin ska även knytas an och användas till den diskussion jag för i analysen och för att kunna dra slutsatser.

4 EMPIRI

Detta kapitel består av en presentation av vad som framkommit i den empiriska undersökningen som erhållits av de intervjuer som har genomförts. Materialet är uppdelat i tre avsnitt, internrevision, styrelse och allmänna åsikter.

4.1 Presentation av respondenterna

De tre respondenterna jag har varit i kontakt med är alla kvinnor. De är verksamma i tre olika branscher, en bank, en offentlig myndighet och ett företag inom servicebranschen. Då jag har valt att låta respondenterna vara anonyma så kallar jag dem A, B och C. Respondent A är verksam inom serviceföretaget där hon är ledamot i styrelsen sedan 2001 och även ordförande i revisionsutskottet. Hon är utbildad civilekonom från handelshögskolan och har i halva sitt verksamma liv jobbat inom näringsliv och banker och den andra halvan som ekonomijournalist. Respondent B är verksam inom en av Sveriges största banker, hon sitter inte med i styrelsen men är sekreterare i revisionsutskottet. Även hon är i grunden civilekonom och har jobbat med internrevision på två olika banker. Den tredje och sista respondenten C är vice ordförande i en styrelse för en offentlig myndighet. Hon är som de andra två utbildad civilekonom från handelshögskolan och har jobbat inom SAS i största delen av hennes liv. Nu bedriver hon ett eget konsult och bemanningsföretag inom läkemedelsbranschen.

4.2 Internrevision

Nedan kommer en sammanställning om vad som kom fram i intervjuerna när det handlar om internrevision. Jag har valt att dela upp avsnittet i 4 olika delar för att man som läsare lättare ska få en helhetssyn över vad som framkommit.

4.2.1 Bolagets internrevision

Alla organisationer i denna undersökning har en egen avdelning som sköter allt arbete med internrevisionen. Respondent B som är verksam på bank berättar att internrevisionschefen rapporterar direkt till styrelsen. Avdelningen består av internrevisorer i Sverige, Estland, Lettland, Litauen, Ryssland och Ukraina som arbetar i integrerade revisionsteam. Funktionen är koncerngemensam och på det sättet kan de dra stor nytta av varandras kunskaper och kan hjälpa varandra. Min studie visar att samtliga här undersökta organisationer har en internrevisor som alla respondenter hävdar har en mycket viktig roll.

Alla respondenter var osäkra på hur länge man använt internrevision och internrevisor och kunde inte ge ett svar på rakt arm men som respondent B sa ”*Jag tror det har funnits hur länge som helst*”. Men respondent A påpekade att det hade blivit ett annat fokus inom bolaget när de var tvungna att följa SOX, eftersom de under en viss tid var börsnoterade i USA. När det handlar om varför organisationerna började använda sig av internrevision varierar svaren något. Respondent A som är verksam inom serviceföretaget menar att idag används det som ett komplement till den finansiella redovisningskontrollen som de har och som ser till att externrevisorerna arbetar med det dem ska och att internrevisorerna och externrevisorerna inte gör samma sak. De är helt enkelt ett bra komplement till redovisningen. Respondent B som

arbetar på bank svarar att enligt regelverket måste det finnas en oberoende granskningsfunktion. Hon berättar att antingen köper man in den oberoende granskningen (den interna kontrollen) eller så har man en egen granskningsfunktion. De föredrar att ha en egen för på det sättet får dem en bra syn för vad som händer i många olika delar av företaget. Respondent C som är verksam i den offentliga myndigheten berättar att de sedan länge har haft stort fokus på den interna kontrollen och de har varit en mycket prioriterad fråga samtidigt som man tidigt insåg vikten av att ha en internrevisor och vad den kan bidra med.

4.2.2 Internrevisionens syfte

När frågan om vilket syfte internrevisionen har svarade respondent A att det finns väldigt många olika syften men framförallt är det att upprätthålla en god redovisning och kontrollnivå men hon påpekar att internrevisorerna arbetar i många andra projekt som företaget håller på med också. Hon berättar vidare att internrevisorerna gör nedslag i olika områden där de känner att de har problem eller vill kontrollera att det fungerar så som det ska. Respondent B svarar att intern kontroll definieras som en process där beslutsfattande organ och övriga medarbetare får rimlig garanti för att målen uppnås, t ex att lagar och regler efterlevs. Internrevisionsenheten övervakar verksamheten i hela organisationen och den interna revisionen utvärderar kontrollsystemens effektivitet och bidrar till löpande effektivitet. Internrevisionsenheten presenterar en självständig uppfattning om effektiviteten i det interna kontrollsystemet. Respondent C påpekar att syftet är att ha en oberoende granskning av verksamheten så man ser till att den sköts och att lagar och förordningar efterlevs. Hon menar att internrevisorerna är styrelsens förlängda arm in i verksamheten. Samtliga respondenter är därmed överens om att syftet är att man vill ha en kontrollerande funktion som ser till att lagar och regler efterlevs.

4.2.3 Internrevisionens utveckling

Respondent A och B är överens om att internrevisorernas betydelse inte påverkades signifikant när den svenska koden infördes. De menar att de redan innan arbetade med de frågor som koden behandlar. Respondent B säger att man möjligtvis har fått anpassa rapporternas format för att möta kodens krav och önskemål, medan respondent A påminner om att de för en stund var börsnoterade i USA och det innebar att de var tvungna att följa SOX så i deras fall är det den lagen som ökade trycket på bolaget, men hon menar att det däremot hade stor betydelse att de fick in en mycket kompetent chef som höjde statusen på internrevisionsavdelningen betydligt. Hon påpekar att det nu är en mycket respekterad del av verksamheten som kommer med väl uppskattad information även om den ibland kan vara jobbig att få.

När det handlar om respondent C är det en offentlig myndighet och det innebär att de inte omfattas av koden. Den 1 januari 2008 började den nya förordningen om internstyrning och kontroll gälla som gäller för alla myndigheter. Respondent C berättar att det är motsvarigheten till koden och hon upplever den som ganska sträng med långtgående regler. De håller för tillfället på och arbetar med att implementera den i verksamheten och hon tror att det kommer innebära en del stora förändringar dels för verksamheten och dels för styrelsen.

4.2.4 Internrevisionens reglering

Ett tag var bolag A även tvungna att rätta sig efter SOX men då de inte längre är börsnoterade i USA har de hamnat utanför den. När det gäller respondent C som är en offentlig myndighet omfattas de som tidigare påpekats inte av koden utan av förordningen om intern styrning och kontroll. Respondent B påpekar vidare att det regelverk som styr internrevisionens arbete är IIA standards, dvs. den internationella standarden för internrevision. Detta återfinns även i Internrevisionens "Audit Manual".

Vidare frågade jag även respondenterna om vad de tyckte om de regleringar som finns och berör internrevisionen i Sverige samt om de har andra specifika regler för internrevision som de själva har satt upp inom företaget. Respondent A menar att koden inte säger något specifikt om internrevision utan företaget har satt upp egna regler och policy. Hon menar att koden är en miniminivå men att de ligger långt över den. Hon påpekar att de sätter sin egen ambitionsnivå och att den är tämligen hög gentemot koden. Hon berättar också att i deras egna policy finns regleringar om vad internrevisorerna ska arbeta med samtidigt som de minst två gånger per år går igenom hur situationen ser ut när det gäller organisationen, kompetensen osv. Respondent B vet inte om hon får uttala sig om den frågan och låter därför bli. Respondent C har inte riktigt hunnit bilda sig en uppfattning om förordningen i och med att den är så ny, men det hon uppmärksammat är att den är mycket detaljerad och reglerna är långtgående.

4.3 Styrelsearbetet

Här kommer en presentation av mitt empiriska material rörande styrelsen och dess arbete att göras.

4.3.1 Styrelsen och internrevision

På frågan om vilket värde internrevisionen har för styrelsen är alla respondenter eniga om att den har ett stort värde. På serviceföretaget har revisionskommittén möten 5-6 gånger per år och då är alltid chefen för internrevisorerna med. Respondenten berättar vidare att internrevisorerna ofta har punkter med på dagordningen på de mötena och menar att de kommer med mycket bra information både på och inför mötena. Respondent B påpekar att internrevisorerna ibland blir ett bollplank och ger förslag på åtgärder. Hon berättar vidare att alla i styrelsen inte är lika pålästa om redovisningsfrågor som revisionsutskottet är och att vissa av de frågor som behandlas i revisionsutskottet går ibland även vidare till styrelsen för beslut. Respondent C menar att utan internrevisorerna som på heltid arbetar med den interna kontrollen skulle styrelsen inte kunna skriva på de dokument som den nya förordningen kräver. De går i god för att det stämmer och på det sättet har internrevisionen en betydande roll och som hon tidigare sa det är ju deras förlängda arm in i verksamheten.

När det gäller frågan om hur ofta styrelsen får rapporter från internrevisorerna skiljer sig svaren en hel del åt. Respondent A träffar internrevisorerna varje månad och stämmer av hur arbetet går och vilka projekt som de arbetar med. Hon berättar vidare att två gånger om året går internrevisorerna igenom sin verksamhet grundligt och ser vad de har kommit fram till, hur det ser ut i dagsläget, vad framtidsplanerna är och vad deras arbete har gett för resultat. Men hon påpekar att om internrevisorerna upptäcker något så rapporterar de på en gång, då väntar man inte tills en av de två rapporterna som alltid ges ut ska komma, det är internrevisorerna skyldiga att göra. När det gäller just den frågan om internrevisorerna

rapporterar på en gång de upptäckt något så är alla tre respondenterna eniga om att det gör man, och de pekar alla tre på att internrevisorerna är skyldiga att göra det. Men inom den offentliga myndigheten menar respondenten att det aldrig har hänt, i alla fall inte under hennes tid i företaget, man har upptäckt oegentligheter men inget som varit så akut så man har varit tvungen att rapportera direkt till styrelsen.

Om vi går till banken när det gäller hur ofta man får rapporterna svarar respondent B att löpande rapportering sker men att man kvartalsvis sammanställer rapporter. Vidare berättar hon att de följer till mångt och mycket det som står i The Professional Practices Framework och hon menar att där framgår det klart och tydligt vad man ska rapportera om och till vem. Respondent C förklarar att man i den offentliga myndigheten får rapporterna en gång om året men om något alarmerande skulle dyka upp rapporteras det självklart på en gång men hon påpekar att det inte hänt under hennes tid, det har framkommit oegentligheter men det har varit saker som man direkt har tagit upp med den avdelning eller chef som ärendet berör det har aldrig behövts ta upp på styrelsenivå.

4.3.2 Bedömning av internrevisorernas arbete

På frågan om internrevisorernas arbete utvärderas på något sätt svarar alla respondenter att det gör man men det genomförs på lite olika sätt i de olika branscherna. Respondent A berättar att det som internrevisorerna gör även kontrolleras av de externa revisorerna. När företaget var börsnoterat i USA och tvunget att följa SOX fanns en regel som sa att företaget var tvunget att kontrollera och godkänna allt arbete som internrevisorerna gjorde och som externrevisorerna använde sig av och på det sättet har de ganska mycket dubbelkontroller som har blivit kvar även om de inte längre behöver rätta sig efter SOX. Respondent B menar att den löpande rapportering som internrevisionen gör följs alltid upp både av revisionsutskott och styrelse. Revisionsutskottet eller styrelsen kan begära att få djupare material, men de kan även begära att få utredningar. Respondent C menar att det är klart att de bedömer arbetet som internrevisorerna gör men hon påpekar att de har förtroende för de som arbetar med det och menar att det är personer med hög integritet och som har varit inom myndigheten väldigt länge. Hon berättar också att om internrevisorerna pekat på vissa saker har även ledningen bekräftat att de också tycker så, man har alltså inte lagt fram saker som inte har varit relevanta.

Samtliga respondenter är eniga om att värdet på internrevisorernas rapporter är högt. Respondent A förklarade att rapporterna kan påtala för styrelsen vilka av de saker som de sagt ska göras som har blivit åtgärdade och om det krävs mer resurser eller om felaktiga resurser har använts. Samtidigt som de kan vara till stor nytta internt inom företaget då många affärsområdeschefer ber om hjälp i olika projekt. Enligt respondent B är rapporterna den gemensamma bedömningen av den interna kontrollen och med hjälp av rapporterna ser man vad som fungerar bra och vad som fungerar mindre bra. Respondent C menade att rapporterna är en förutsättning för att styrelsen ska kunna ta det ansvar som de måste. Och påpekar också att det är viktigt att styrelsen uppmärksammar internrevisorerna så de vågar rapportera om det som de upptäcker.

När vi kommer till frågan om det som tas upp i rapporterna är nya saker eller om styrelsen sedan tidigare har vetat om dem är respondenterna relativt eniga om att det är ingen information som kommit som en chock för dem, utan oftast har de haft en viss aning om vad internrevisorerna har kommit fram till. Respondent A förklarar att de hjälper styrelsen att föra upp saker på bordet som de vet om men som det finns många frågor kring, exempelvis om problemet har blivit åtgärdat, i vilken takt man gör det och hur sannolikt man bedömer att

man når resultatet? Enligt respondent B kommer inte rapporterna med stora överraskningar utan man har vetat om vad som kommer fram i dem men med hjälp av rapporterna får man mer kött på benen och på det sättet en klarare bild av hur man ska gå vidare för att få bukt med problemen. Respondent C anser att rapporterna inte kommit med så mycket nya saker samtidigt som hon påpekade att de som är med i styrelsen har stora kunskaper och erfarenheter och är medvetna om att vad som helst kan hända i en sådan stor organisation som det här handlar om.

4.3.3 Användning av internrevisorernas kunskaper

Frågan om man har användning av internrevisorernas kunskaper när det gäller att upprätta rapporter och att utföra test av den interna kontrollen svarade alla respondenter att det hade man. Respondent B förklarar att när det gäller test av den interna kontrollen kan internrevisorerna användas på två olika sätt antingen på uppdrag av styrelsen men även på olika konsultuppdrag t.ex. utredningar. Den största fördelen med en internrevisor menar hon är att de är på plats och är väl insatta i företaget och kan se var det fungerar bra och hur man gör där för att sedan ta med sig de kunskaperna till en annan avdelning där det inte fungerar lika bra. Det är dock viktigt att man håller koll på om man är där på ett konsultuppdrag eller inte med tanke på om man är oberoende eller ej. Respondent C förklarade att de har en plan för vad internrevisorerna ska gå in och kontrollera, man bestämmer ett område som de ska undersöka extra. Man kontrollerar helt enkelt att interna kontrollerna är ändamålsenliga.

4.4 Allmänna åsikter om internrevision

Här kommer jag att presentera det empiriska materialet som framkommit när det handlar om allmänna frågor kring internrevision och styrelse.

4.4.1 Begränsningar och brister inom internrevision

Vad gäller om det rent allmänt finns några brister eller begränsningar inom internrevision är respondent A och C överens om att det krävs att internrevisionen har en tillräcklig status inom organisationen och att de känner att de har ett starkt förtroende och stöd från styrelsen, finanschefen och VD. Respondent C menar också att internrevisorerna får för lite styrning, man bestämmer inte vilka områden man ska fokusera på och det blir svårt att koncentrera sig på rätt saker. Det blir för stort att greppa och man har inte kompetensen att jobba tillräckligt övergripande. Respondent B är inne på att storleken på organisationen kan vara en begränsning. Det är ibland långa beslutsvägar som ett förslag ska igenom innan det kan verkställas, samtidigt som hon menar att en bank i deras storlek har resurser till att faktiskt genomföra de saker man kommit fram till.

På frågan om man skulle kunna förbättra kommunikationen mellan styrelsen och internrevisorerna menar respondenterna att på deras arbetsplats fungerar kommunikationen bra och inom bolaget A och B fungerar kommunikationen inom bolagen på liknande sätt. Respondent A berättade att det inom deras företag bygger mycket på att hon har en kontinuerlig kontakt med internrevisorerna. Hon påpekar även att det är viktigt med en styrelseordförande som har insett vikten av internrevision och ser till att det förs upp på styrelsebordet. Det är en fördel när styrelseordförande sitter med i revisionskommittén men inte är ordförande i den. Han blir mer på djupet insatt i vilka frågor som internrevisorerna jobbar med än om han inte skulle vara med för då hamnar han i ett underläge när det gäller att känna till vad de gör. Respondent B påpekar att det finns ett regelverk och öppna kanaler på

företaget som underlättar kommunikationen. Internrevisionschefen är adjungerad i styrelsen vilket innebär att han är med på alla styrelsemöten och hör vilka diskussioner som förs där och kan lättare se om man kan ha någon nytta av varandra. Respondent C är överens med de andra att kommunikationen fungerar bra i deras organisation men hon tror att det i allmänhet inte är så bra kommunikation dem emellan. Det tror hon beror på att det är för lite fokus, att många internrevisorer lever sitt egna liv och aldrig får komma till styrelsen och rapportera om vad de kommit fram till och på det sättet känner internrevisorerna inget förtroende.

5 ANALYS

I detta kapitel analyserar jag det empiriska material som samlades in genom intervjuerna. Den teori som tidigare presenterades kopplas samman med empirin. Analysen kommer presenteras på samma sätt som empirin och intervjuguiden, alltså tema för tema.

5.1 Internrevision

I det här avsnittet kommer en analys beträffande internrevisionen att presenteras. Kapitlet är uppdelat i 4 avsnitt för att man som läsare ska få en god överblick.

5.1.1 Bolagets internrevision

I min studie har det framkommit att de tre undersökta organisationerna har en existerande internrevisionsavdelning där internrevisionen sköts. Teorin visar att komplexa företag hellre har en internrevisionsfunktion än mindre komplexa, och att det beror på hur företagen är uppbyggda om internrevisionsavdelningen är till nytta eller inte (Adams 1994), vilket min undersökning också indikerar då alla de organisationer som berörs är komplexa och har kommit underfund om att internrevisorerna kan bidra med mycket nytta. Internrevisionen på olika organisationer kan vara uppbyggda på helt olika sätt och det beror på att styrelsen har olika idéer för hur bolaget bör ledas (Adams 1994). Då mina respondenter är verksamma i tre olika branscher kan man anta att styrelsen i de olika organisationerna har olika idéer och att det är därför som uppbyggnaden och synen på internrevision skiljer sig åt.

Respondent B berättar vidare att internrevisionschefen rapporterar direkt till styrelsen och det bekräftas av teorin vara det bästa sättet för att maximera självständigheten från ledningen i företaget (Chambers 2008). *Med mina två andra respondenter togs inte denna fråga upp på samma sätt och därför finns ingen fakta om de rapporterar direkt till styrelsen eller inte, men jag vill inte påstå att detta bara sker i vissa fall i verkligheten och vill därför inte göra det sannolikt att det bara är 1/3 som rapporterar på detta sätt. Det skulle kunna vara så men sannolikt är det fler.*

5.1.2 Internrevisionens syfte

Respondenterna i min studie är eniga om att syftet med internrevision är att man vill ha en kontrollerande funktion som ser till att lagar och regler efterlevs. Det stämmer överens med den teoretiska referensramen där syftet beskrivs vara att man vill kontrollera att företaget leds i riktning mot de mål som är uppställda och att alla arbetar på det sätt man kommit överens om (Wahlman 2000). Respondent B förklarar närmare att den interna kontrollen finns för att beslutsfattande organ och övriga medarbetare ska få en rimlig garanti om att målen uppnås.

Däremot skiljer sig respondenternas åsikter om varför man använder sig av internrevision. Inom serviceföretaget menar man att det är ett komplement till den finansiella redovisningskontrollen, samtidigt som den ser till att internrevisorerna och externrevisorerna inte arbetar med samma sak. Där kan man se klara likheter med vad som sägs i teorin där det sägs att internrevisorernas roll är att föra en dialog med externrevisorerna samtidigt som de ska jobba i ett brett perspektiv och inte bara inriktat på den finansiella delen (Internrevisorerna). Respondent B som är verksam inom en stor bank anser att man har

internrevisionsfunktionen för att det finns ett regelverk som kräver det men anser att de med hjälp av internrevisionen får en bra syn för vad som händer i många delar av företaget. Att man som internrevisor får en bra syn för hela företaget har stöd i teorin där det beskrivs att internrevisorerna arbetar inom ett brett perspektiv och inte bara med de finansiella delarna (Internrevisorerna). Det kan man även koppla till vad Bjelke (1991) säger om att internrevisionen har utvecklats från att bara ha säkerställt internkontrollen i den interna redovisningen säkerställer man nu informationen i företagets ledningsfunktioner. I den offentliga myndigheten har man sedan länge haft fokus på den interna kontrollen och man har insett vikten av att ha en internrevisor och vad den kan bidra med. Där kan tydliga paralleller dras med den teoretiska referensramen där syftet beskrivs vara en självständig och utvärderande funktion som bistår organisationen (Adams 1994).

5.1.3 Internrevisionens utveckling

Vad gäller om internrevisorernas betydelse påverkades när den svenska koden infördes är de två företagen som berörs av den eniga om att betydelsen inte påverkades i så stor grad, utan att de redan innan koden infördes arbetade med liknande frågor. *Även i detta fallet måste man ha i baktanken att det är två organisationer som ser det på detta sätt, det skulle sannolikt kunna vara en generell åsikt men man måste samtidigt tänka på att det inte är säkert att alla företag och organisationer ser det på samma sätt. Jag har intervjuat två relativt stora företag och det kan eventuellt vara så att mindre företag har påverkats mer av koden än de allra största.* SOX är en mycket detaljerad lagstiftning och som har inneburit att många företag har fått lägga ner många extra timmar på att följa de anvisningar som finns (Precht 2005). Det påpekar respondent A när hon säger att det var SOX som ökade trycket på bolaget. Samtidigt som hon säger att internrevisionsavdelningens status har höjts betydligt och att det nu är en mycket respekterad del av verksamheten som kommer med väl uppskattad information och det bekräftas enligt Whitley (2005) som menar att den interna revisorn blivit en viktig strategisk länk i ägarstyrningen och har en mängd olika uppgifter. Samtidigt som den har utvecklats mycket från att bara ha fokuserat på informationsflödet så riktar den sig nu mot alla funktioner i företaget. Respondent C berättar att den offentliga myndigheten arbetar med att implementera den nya förordningen som börjat gälla för dem och det hon uppmärksammat är att den är mycket detaljerad och att reglerna är långtgående och det finns det stöd för i teorin som bekräftar att förordningen kräver att internrevisorerna ska arbeta objektivt, oberoende, professionellt, med stor integritet m.m. (Regeringskansliet 2003). Till skillnad från tidigare när det inte alls fanns lika tydliga och omfattande krav på hur internrevisionen ska gå till så kan dessa krav anses vara mycket mer detaljerade än hur det tidigare var.

5.1.4 Internrevisionens reglering

Studien visar att det främst är den svenska koden som ligger till grund för den interna kontrollen på företaget. Men det framkom att om företaget är börsnoterat på den amerikanska börsen har man även att anpassa sig efter SOX. Men de offentliga myndigheterna omfattas inte av samma regelverk, den 1 januari 2008 började den nya förordningen om internstyrning och kontroll att gälla som de måste följa. Respondent A är inte så positiv till koden och anser att det är en miniminivå. Med koden ville man höja ambitionsnivån (svensk kod för bolagsstyrning), men respondenten menar att de har satt sin egen ambitionsnivå som är tämligen hög gentemot koden. Då respondent A:s företag från början följde SOX som är en mycket detaljerad lagstiftning (Precht 2005) och när de nu inte längre är börsnoterade i USA utan endast har koden att följa som inte alls är lika detaljerad som SOX kan det vara huvudskälet till att man vände sig med de hårdare reglerna och att det därför nu tycker att

koden inte säger någonting. Den nya förordningen som gäller för respondent C:s organisation är så pass ny så respondenten har inte hunnit bilda sig en klar uppfattning, men av det hon har sett tycker hon att den är mycket detaljerad och att reglerna är långtgående. Enligt Regeringskansliet (2003) innebär förordningen att revisionen ska bedrivas enligt god sed för internrevision och det innebär att man har stora grundläggande kunskaper om revision samtidigt som man måste ha kunskap om statlig verksamhet och dess ekonomi. Hon berättar även att styrelsen måste skriva under och intyga att rapporterna stämmer och den regeln påverkar nog mycket synen på att reglerna är långtgående.

5.2 Styrelsen

I detta avsnitt kommer jag att fokusera analysen på styrelsens roll och dess förhållande till internrevisorerna

5.2.1 Styrelsen och internrevision

Enligt den empiri som har framkommit är värdet på internrevisionen för styrelsen stort. Och det kan kopplas ihop med min teori där det framgår att internrevisorn har blivit en viktig strategisk länk i styrningen och att de har en mängd olika uppgifter (Whitley 2005). Respondent B berättar att internrevisorerna kan bli som ett bollplank som ger förslag på åtgärder som behöver göras och enligt Wahlman (2000) är det meningen att internrevisorerna ska hjälpa till att upptäcka förändringar och avvikelser för att sedan kunna ge förslag på hur det ska åtgärdas. Respondent B påpekar att inte alla i styrelsen är lika pålästa om redovisningsfrågor som de i revisionsutskottet är har även det stöd i teorin där det beskrivs att styrelsen inte ska arbeta med detaljfrågor (Dahlgren 2003). Där kan man alltså se kopplingen till varför det finns ett revisionsutskott, eftersom styrelsen har många frågor att sätta sig in och inte enbart kan koncentrera sig på redovisningsfrågor krävs det som respondent C påpekar att det finns någon som på heltid arbetar med sådana frågor. Enligt den teoretiska referensramen ska styrelse och VD lämna en försäkran om att såvitt de känner till stämmer alla uppgifter som lämnas med de faktiska förhållandena och att ingenting av väsentlig betydelse har utelämnats (svensk kod för bolagsstyrning). Styrelsen måste alltså som respondent C påpekar gå i god för att det stämmer och på grund av det har internrevisorerna en betydande roll, de blir styrelsens förlängda arm in i verksamheten.

Enligt den teoretiska referensramen kan rapporternas utseende och hur ofta de kommer skilja sig åt beroende på vilket slags företag det är och vilka behov just de har (FAR 2007). Det bekräftas i empirin där det framkommer att de tre olika respondenterna svarar olika på hur ofta man får rapporterna. I serviceföretaget träffas en representant från styrelsen och internrevisorerna varje månad, medan det i banken sker löpande rapportering och att man åtminstone kvartalsvis sammanställer rapporter. Den offentliga myndigheten får rapporterna en gång om året. Här syns klara skillnader mellan hur de olika företagens behov ser ut. Att den offentliga myndigheten bara får rapporterna en gång om året kan betyda att de inte finns ett lika stort behov där som hos de andra företagen att rapportera lika ofta. Respondent C påpekar att det aldrig har hänt att man har upptäckt allvarliga oegentligheter inom myndigheten. Men om internrevisorerna upptäcker något nytt måste man rapportera det på en gång och det finns det stöd för i de lagar och praxis som behandlar internrevision (The IIA 2005).

5.2.2 Bedömning av internrevisorernas arbete

Min studie visar att det företag som under en viss tid var tvunget att följa SOX har kvar vissa av de reglerna även fast de inte behöver. Det handlar framförallt om att det arbete som internrevisorerna gör och som används av externrevisorerna måste kontrolleras av dem. När det gäller frågan om arbetet kontrolleras påpekar en av respondenterna att det är klart man gör men man har förtroende för de som arbetar med dessa frågor och det bekräftas i teorin där det framkommer att det krävs att det finns ett förtroende mellan styrelse och internrevisorerna för att man ska kunna göra ett bra arbete (Chambers 2008).

Enligt min studie anser alla respondenter att värdet på internrevisorernas rapporter är höga och att dem kan visa vilka delar som går bra och vilka som går mindre bra. Teorin beskriver att internrevisorernas uppdrag är att hjälpa styrelsen att dokumentera den interna kontrollen (Internrevisorerna) och som en av respondenterna sammanfattar det är rapporterna den gemensamma bedömningen av den interna kontrollen.

5.2.3 Användning av internrevisorernas kunskaper

Enligt den teoretiska referensramen kan styrelsen använda sig av internrevisorerna för att utvärdera den interna kontrollens ändamålsenlighet och effektivitet (Internrevisorerna) och det är precis vad man gör i respondent C:s fall där hon berättar att de bestämmer ett område som ska undersökas extra och det man kontrollerar är helt enkelt om de interna kontrollerna är effektiva. Enligt Respondent B kan internrevisorerna användas på två sätt antingen på uppdrag av styrelsen eller på olika konsultuppdrag men det är viktigt att man skiljer på i vilket uppdrag man jobbar och om man är oberoende eller inte. Det tas även upp i teorin där det påpekas att det är viktigt att ta reda på vad en internrevisor kan hjälpa till med utan att äventyra oberoendet och objektiviteten (Internrevisorerna).

I teorin påpekas det att det är styrelsen som är ytterst ansvarig för den interna kontrollen och att upprätta dokumentationen av den men att det i många företag varken finns den typen av dokumentation eller resurser för att utföra arbetet (Internrevisorerna) det berkräftas av respondenterna som menar att man till stor del utnyttjar internrevisorernas kunskaper när det handlar om att upprätta rapporter och utföra test av den interna kontrollen. Som respondent B påpekar så är de till stor nytta eftersom de alltid är på plats och är väl insatta i alla företags funktioner

5.4 Allmänna åsikter om internrevision

I detta kapitel kommer jag att presentera de delar av analysen som berör de allmänna åsikterna om internrevision och styrelsen.

5.4.1 Begränsningar och brister inom internrevision

När frågan om det finns några begränsningar eller brister inom internrevision kommer diskussionen direkt upp med två av respondenterna om att det krävs att internrevisorn har en tillräcklig status inom organisationen för att de ska känna förtroende och kunna bidra med nyttig information. Det bekräftas i teorin där även Chambers (2008) menar att det krävs att chefen för internrevisorerna får samma status som alla andra chefer.

Enligt teorin måste man se till att internrevisorerna får rapportera direkt till styrelsen för att internrevisorerna ska känna ett förtroende och inse att de gör ett viktigt jobb som används (Chambers 2008). Men respondent C tror att kommunikationen mellan internrevisorer och

styrelsen inte fungerar så bra på många företag och hon tror att det beror på att det är för lite fokus på just internrevisorerna och att de aldrig får komma till styrelsen och rapportera om vad de har kommit fram till och på grund av det finns inget förtroende dem emellan. Där kan man dra en parallell till vad Chambers (2008) säger att det är nödvändigt att stärka banden mellan internrevisorerna och styrelsen och menar att det är förtroende behovet hos styrelsen som brustit i de företag som varit omtalade när de gäller alla företagsskandaler. Han menar att man bör placera internrevisorerna så att de på bästa sätt kan undvika alla risker och ingiva förtroende till styrelsen.

6 SLUTDISKUSSION

I detta kapitel presenteras uppsatsen resultat vilket besvarar frågan som ställdes upp inledningsvis. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning.

6.1 Slutsatser

Syftet med min uppsats var att undersöka internrevisionens användbarhet för styrelsen inom tre olika branscher. Jag ville också undersöka hur styrelsen ser på internrevisorernas arbete och kunskap och om de är till någon nytta i deras eget arbete. Samtidigt som jag ville ta reda på vilken betydelse införandet av nya hårdare regler rörande internrevision har haft för styrelser.

Genom de intervjuer jag har genomfört har det kommit fram att organisationerna tycker att internrevision har blivit viktigt och man anser att det är en stor tillgång att ha en sådan funktion. Alla respondenter är eniga om att internrevisorerna bidrar med mycket nytta. Jag tror att det framförallt beror på att i de organisationer som mina respondenter är verksamma i får internrevisorerna ta plats samtidigt som de känner förtroende från styrelsen och de blir uppmärksammade på ett bra sätt. Internrevisorernas rapporter används och styrelsen anser att de kommer med mycket nyttig information som leder organisationen åt rätt håll.

När det gäller hur styrelsen ser på internrevisorernas arbete och kunskap och om de har någon användning för det i deras eget arbete menar samtliga respondenter att man har stor nytta av deras kunskaper förutom de obligatoriska internrevisionsrapporterna som de gör kan de även hjälpa till att utföra test av den interna kontrollen och exempelvis se om den är ändamålsenlig. I den offentliga myndigheten ses internrevisorn som ett måste för att styrelsen ska kunna skriva på de dokument som den nya förordningen kräver. Där ser man internrevisorn som styrelsens förlängda arm in i verksamheten. Som läsare kan man då förstå att internrevisionen anses bidra med mycket användbar information och att man har stor nytta av dem i en organisation. I den offentliga myndigheten kan det till stor del bero på att man mycket tidigt förstod vikten av en internrevisor och har därför haft det väldigt länge och kunnat utveckla funktionen och på det sättet har det blivit en mycket betydande funktion inom organisationen som man i dagsläget inte skulle klara sig utan.

Betydelsen av att koden infördes menar en av respondenterna som berörs av den att den inte påverkade företaget mycket alls. Hon menar att företaget har satt upp egna riktlinjer som har en högre ambitionsnivå än vad koden har. Det tror jag beror till stor del på att de tidigare var börsnoterade i USA och därmed tvungna att följa SOX som är mycket mer detaljerad än vad koden är. Jag tror att det har påverkat företaget på ett bra sätt, de vände sig med hårdare regler och därmed har de fortsatt arbeta med dessa frågor och fortfarande följer vissa av de regler som SOX krävde även om de inte är tvungna längre. De har insett vikten av att hela tiden utveckla internrevisionsfunktionen och på det sättet utvecklas hela företaget.

Respondent C som berörs av den nya förordningen tror däremot att den nya lagstiftningen kommer påverka organisationen i stor grad då den anses vara mycket detaljerad. Jag anser att hennes uppfattning om den nya förordningen kan bero på att den är så pass ny att man inte har hunnit sätta sig in i den helt och hållet och man tycker att det är mycket mer arbete men jag tror att när man väl har fått in en rutin på hur saker och ting ska gå till kommer den offentliga myndigheten inte tycka att den är så omfattande som den är idag. Att det sedan kommer regler

som innebär att styrelsen måste intyga att rapporterna stämmer kan anses vara mycket långtgående regler för dem som innan inte haft en tillstymmelse till lika hårda regler.

Sammanfattningsvis kan jag genom mitt material dra slutsatsen att internrevisionens användbarhet för styrelsen bara blir större och större. Respondenterna har i undersökningen presenterat många sätt att använda internrevisorernas kunskaper på och det framkommer att styrelsen anser att de har stor nytta av det arbete som de utför.

6.2 Egna reflektioner

Innan jag började skriva min uppsats hade jag en del kunskap om hur en internrevisor arbetar och vilka lagar och regler som de måste efterleva eftersom jag hade skrivit om internrevision i min c-uppsats. Jag trodde däremot inte att mina respondenter skulle se så positivt på internrevisorerna som de gjorde. Jag blev positivt överraskad och förstår att internrevisionen börjar bli viktig i de allra flesta företag. Man får tänka på att det är en relativt ny funktion som utvecklas och blir bättre hela tiden. Har företaget en internrevisionsfunktion som fungerar på ett bra sätt har de mycket att vinna. Men samtidigt måste man ha i baktanken att jag bara pratat med den ena sidan, jag har inte pratat med internrevisorerna i dessa organisationer och frågat hur de ser på situationen. Det är sannerligen inte troligt att mina respondenter skulle säga att de inte tycker att det fungerar bra inom deras organisation och att de inte använder internrevisorernas rapporter. Självklart vill de visa en positiv bild utåt.

6.3 Förslag till vidare forskning

I min studie har jag valt att utgå från styrelsens perspektiv och inte fokuserat någonting på hur internrevisorerna ser på situationen. Ett alternativ till fortsatt forskning skulle vara att undersöka hur internrevisorerna ser på det och ställa det i relation till hur styrelsen anser att det fungerar och därefter jämföra svaren.

En annan intressant infallsvinkel skulle vara att undersöka hur internrevisionen utvecklats under åren. Hur synen på en internrevisor har förändrats och om man har större nytta av internrevisionen idag än tidigare,

Man skulle även kunna rikta in sig mer på den interna kontrollen och undersöka hur styrelsen och de interna revisorerna ser på den. Vem som egentligen har ansvaret för den interna kontrollen inom företaget och hur den fungerar.

7 REFERENSLISTA

- Weil, R.C. Audit Committees Can't Add.(2004). *Harvard Business Review*, (Maj),.
Svensk kod för bolagsstyrning.
- Adams, M.B. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9 No 8.
- Bjelke, S. (1991). Internrevisorerna firar både namnsdag och födelsedag. *Balans*, nr 4.
- Chambers, A. (2008). The board's black hole - filling their assurance vacuum: can internal audit rise to the challenge? *Measuring Business Excellence*, 12 No 1.
- Dagens Industri (2006). Skandia skandalen i korthet. *Dagens Industri*.
- Dahlgren, B. (2003). *VD-BOKEN Handbok för VD, styrelse och revisorer*. Falun: ScandBook AB.
- FAR (2007). *Samlingsvolym del 2 RS 610 Beaktande av det arbete som utförts av företagets internrevision*. FAR förlag.
- FAR (2006b). *Testa den interna kontrollen*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.
- FAR (2006a). *Revision En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.
- FAR (2001). Ny standard för internrevision-men bara på engelska. *FAR INFO*, 71.
- Holme, M.I. & Solvang, K.B. (1997). *Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Ingley C.B & van der Walt, N.T (2003). Board configuration:building better boards. *Harvard Business Review*, 3 No 4.
- Internrevisorerna *Vägledning för internrevisorerna*. [Elektronisk].
- Jacobsen, D.I. (2002). *Vad hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Karlsson, I. (1998). *Introduktion till intern redovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- Kihlström, S. (2004). Detta har hänt i muthärvan. *Dagens nyheter*, .
- Lundahl, U. & Skärvad, P. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.
- Markland, B. (2002). Sarbanes-Oxley-lagen.

- Moeller, R.R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Nachemson-Ekwall, S. (2005). Special: Boom för revision-Hjälte eller bara besvärlig? Nu kommer super-revisorn. *Affärsvärlden*, .
- Nilsson, S. (2004). Systemet och V&S får kritik. *Svenska dagbladet*, .
- Patel, Runa: Davidsson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. (Tredje uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Precht, E. (2006). Internkontroll är som en tom ram. *Balans*, Nr 1.
- Precht, E. (2005). Ändrade arbetssätt med Sarbanes-Oxley Act.
- Regeringskansliet (2003). *Internrevision i staten- förslag till en förstärkt internrevision*. 93) Stockholm: .
- SFS. *Aktiebolagslagen*.
- StyrelseAkademien *Styrelseutvärdering*. [Elektronisk]. Tillgänglig: www.styrelseakademien.se [2008-15 dec].
- StyrelseAkademien Vägledning till god styrelsesed.
- Svernlöv, C. (2005). Bolagskodens regler om finansiell rapportering, intern kontroll samt redovisnings- och revisionsfrågor. *Balans*, Nr 3.
- Svernlöv, C. & Blomberg, E.B. (2003). Sarbanes.Oxkey-Act-USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna. *Balans*, nr 1.
- The IIA (2005). *The Professional Practices Framework*. Altamonte Springs, USA: The Institute of Internal Auditors.
- Thorell, P. (2004). Kodens regler om finansiell rapportering och revision. *Balans*, Nr 4.
- TT (2004). Riksrevisionen skärper sig. *TT*, .
- Wagner, S. & Dittmar's, L. (2006). The Unexpected Benefits of Sarbanes-Oxley. *Harvard Business Review*, 84 (4),.
- Wahlman, E. (2000). *Internrevision för ständig förbättring*. Falkenberg: SIS Forum.
- Whitley, J. (2005). Internal auditing's role in corporate governance. *Internal Auditor*, Oktober.

BILAGA 1

Intervjuguide

Personlig information

- > Kort presentation om vem ni är?
- > Vilken befattning har ni i styrelsen? Hur länge har ni suttit med i styrelsen?
- > Vad har ni för bakgrund/utbildning?

Generellt om internrevisionen på ert företag

- > Hur länge har ni haft internrevision?
- > Finns det någon särskild avdelning som enbart arbetar med internrevision?
- > Varför började ni använda internrevision?
- > Vad är ert syfte med internrevisionen?
- > Det finns ett regelverk för internrevisorerna att anpassa sig efter, vad anser ni om dem? Behöver de vara mer/mindre detaljerade?
- > Förändrades internrevisorernas betydelse när den svenska koden infördes? I sådant fall hur?

Styrelsearbetet

- > Vilket värde har internrevisionen för styrelsen?
- > Hur ofta får ni rapporter från internrevisorerna? Vill ni ha dem oftare/mer sällan? Skulle det vara bättre om de rapporterade när de upptäckt något viktigt?
- > Hur bedömer ni informationen som ni får av internrevisorerna?
- > Hur bedömer ni värdet av internrevisorernas rapporter? Är till nytta för ert arbete? I sådant fall på vilket sätt? Om inte, vad saknas? Exempel?
- > Anser ni att det avsätts tillräckligt med tid till att kunna fördjupa sig inom redovisningsfrågor?
- > Har ni användning av internrevisorernas kunskaper när ni ska upprätta rapporter eller utföra test av den interna kontrollen?

Avslutande frågor

- > Vilka brister eller begränsningar finns inom internrevisionen i största allmänhet och vad görs för att motverka dessa problem?
- > Skulle man på något sätt kunna förbättra kommunikationen mellan styrelsen och internrevisorerna i största allmänhet? I sådant fall hur?
- > Har ni något annat ni vill ta upp som ni tror att jag skulle ha nytta av i min undersökning?