



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Internrevision – i kommunalägda energibolag

Kandidatuppsats, 10 poäng, Företagsekonomi

Framlagd: Juni, 2006

Författare: Anna Westlin
Annika Palmkvist
Carl-Magnus Andersson

Handledare: Per Magnus Andersson
Peter Jönsson

SAMMANFATTNING

Uppsatsens titel: Internrevision i kommunalägda energibolag

Seminariumdatum: 1 juni, 2006

Ämne/Kurs: FEK 582 Kandidatuppsats, Företagsekonomi, 10 poäng

Författare: Anna Westlin, Annika Palmkvist och Carl-Magnus Andersson

Handledare: Per Magnus Andersson och Peter Jönsson

Nyckelord: Internrevision, internrevisor, lekmannarevisor, revisor, kommunalägt energibolag

Syfte: Syftet med undersökningen är att beskriva och analysera kommunalägda energibolag gällande internrevision. Vi skall undersöka vad som bör beaktas vid val av internrevisor och om tjänsten ska upphandlas externt eller om en anställd på företaget ska sköta internrevisionen.

Metod: Vi har använt oss av den kvalitativa metoden på ett deduktivt sätt. Den primära datan har samlats in genom intervjuer. Den sekundära datan har samlats in genom litteratur, artiklar och Internet.

Teori: Den teoretiska referensramen består av revision, internrevision och intern kontroll. Den är även uppbyggd av lagar och rekommendationer, vilka yrkesutövarna är samt den samverkan som finns dem emellan. Utifrån detta har empirin analyserats.

Empiri: Empirin består av Kristianstad Kommun, Helsingborgs Kommun och Lunds Kommun.

Resultat: Genom vår studie har vi kommit fram till att kompetens är en viktig faktor vid val av internrevisor. Att förhålla sig oberoende till det man granskar är ett krav och att det förekommer samverkan mellan internrevisorn, lekmannarevisorn och den externa revisorn. Finns det kompetens inom verksamheten anser vi man ska utnyttja det och inte anlita en konsult.

ABSTRACT

Title: Internal auditing – in communal owned energy companies.

Course: FEK 582 Bachelor thesis in Business Administration, 10 Swedish credits (15 ECTS)

Seminar date: 01 June 2006

Authors: Anna Westlin, Annika Palmkvist and Carl-Magnus Andersson

Advisors: Per Magnus Andersson and Peter Jönsson

Key Words: Internal auditing, Internal auditor, Layman auditor, Auditor, Communal owned energy company

Purpose: The purpose with this research is to describe and analyse communal owned energy companies according to internal auditing. What do you need to take into consideration when choosing an internal auditor, should the service be performed by an external inspector or by an internal inspector within the company.

Methodology: We have used a qualitative method in a deductive way. The primary data has been collected by interviews. The secondary data has been collected by literature, articles and the internet.

Theoretical perspectives: The theoretical perspective consists of auditing, internal auditing and internal control. It also consists of laws and recommendations, which the professionals are and how they are collaborating.

Empirical foundation: Consists of the Commune of Kristianstad, the Commune of Helsingborg and the Commune of Lund.

Conclusions: Through our study have we reached the conclusion that competency is an important factor when choosing an internal auditor. To keep independent against what you are examining is a monetary claim and that collaboration exists between the internal auditor, the layman auditor and the external auditor. If the competency is to be found within the organisation we felt that you should use that and not hire one from the outside.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	6
1.3 SYFTE.....	8
1.4 AVGRÄNSNINGAR OCH CENTRALA BEGREPP.....	8
1.5 DISPOSITION.....	9
2 METOD	10
2.1 VAL AV ÄMNE.....	10
2.2 VAL AV METOD.....	10
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	11
2.4 FORSKNINGSMETOD.....	11
2.4.1 Undersökning.....	11
2.5 DATAINSAMLINGSMETODER.....	13
2.5.1 Insamling primärdata.....	14
2.5.2 Insamling sekundärdata.....	15
2.6 VAL AV TEORETISK REFERENSRAM.....	16
2.7 KÄLLKRITIK.....	17
2.7.1 Primärdata källkritik.....	17
2.7.2 Sekundärdata källkritik.....	18
2.8 GILTIGHET.....	18
2.8.1 Intern giltighet.....	18
2.8.2 Extern giltighet.....	18
2.8.3 Tillförlitlighet.....	19
3 FALLFÖRETAGET OCH DESS PROBLEMATIK	20
3.1 PRINCIPIELLT OM KOMMUNEN OCH AKTIEBOLAGET.....	20
3.1.1 Det kommunalt ägda aktiebolaget.....	21
3.1.2 Det kommunalt ägda elbolaget.....	21
3.2 KRISTIANSTAD KOMMUN.....	22
3.2.1 Internrevision.....	22
3.2.2 Lagar och rekommendationer.....	23
3.2.3 Yrkesutövaren.....	24
4 VAD SÄGER LITTERATUREN OM INTERNREVISION	26
4.1 REVISION.....	26
4.1.1 Revision i aktiebolag.....	27
4.1.2 Revision i kommunala bolag.....	28
4.2 INTERNREVISION.....	28
4.2.1 Syftet med internrevision.....	29
4.2.2 Intern kontroll.....	30
4.3 LAGAR OCH REKOMMENDATIONER.....	30
4.3.1 Tvingande.....	30
4.3.2 Frivilliga.....	31
4.3.3 Normativa.....	32

4.4 YRKESUTÖVARE	32
4.4.1 Intern/extern granskare.....	32
4.4.2 Lekmannarevisorn.....	34
4.4.3 Revisorn.....	35
4.4.4 Samverkan	36
5 HUR GÖR ANDRA KOMMUNER	37
5.1 LUNDS KOMMUN OCH LUNDS ENERGI.....	37
5.1.1 Revision och internrevision.....	38
5.1.2 Intern kontroll	38
5.1.3 Lekmannarevisorn.....	38
5.2 HELSINGBORGS KOMMUN OCH ÖRESUNDSKRAFT.....	39
5.2.1 Revision och internrevision.....	39
5.2.2 Intern kontroll	40
5.2.3 Lekmannarevisorn.....	40
6 ANALYS	41
6.1 REVISION.....	41
6.2 INTERNREVISION	41
6.2.1 Intern kontroll	42
6.3 LAGAR OCH REKOMMENDATIONER.....	43
6.4 DEN YRKESVERKSAMMA	45
6.4.1 Granskaren.....	45
6.4.2 Lekmannarevisorn.....	48
6.4.3 Revisorn.....	49
6.4.4 Samverkan	49
7 RESULTAT	51
7.1 RÅD TILL KOMMUNALA BOLAG	51
7.2 RÅD TILL C4-ENERGI	53
7.3 GENERALISERBARHET	53
7.4 UPPSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	53
8 REFERENSER	55
8.1 LAGAR OCH FÖRORDNINGAR	55
8.2 PUBLICERADE KÄLLOR	55
8.3 ELEKTRONISKA KÄLLOR.....	56
8.4 INTERVJUER.....	57
<i>Bilaga 1, intervjuguide till redovisningsansvarig på Kristianstad kommun.....</i>	<i>58</i>
<i>Bilaga 2, intervjuguide till intervjuer med lekmannarevisorerna.....</i>	<i>59</i>
<i>Bilaga 3, intervjuguide till revisor.....</i>	<i>60</i>
<i>Bilaga 4, intervjuguide till intern granskare KPMG</i>	<i>61</i>
<i>Bilaga 5, intervjuguide till ekonomichef på C4-Energi</i>	<i>62</i>

1 INLEDNING

I detta kapitel beskriver vi bakgrunden till problemet och vi för en diskussion kring det. Vi presenterar vårt syfte och de avgränsningar vi gjort. Vi förklarar centrala begrepp och visar arbetets disposition.

1.1 Bakgrund

Det har i den allmänna debatten gjorts gällande att kontrollen inom det privata näringslivet, såväl inom företagen som externt är otillräcklig. I debatten som främst tagit sin utgångspunkt i redovisningsskandalerna i USA, har behovet av öppenhet och insyn i företagens affärer lyfts fram. Det krävs en kontroll av företagens ekonomiska förhållanden och förvaltning för att säkerställa förtroendet för näringslivet.

Även här i Sverige har det runt i kommunerna inträffat händelser som lett till diskussioner om bättre kontroll och granskning. Mer och mer börjar man inse vikten av en bättre intern kontroll. Så kallade skandaler har inträffat, ett exempel är ett avslöjande i höstas att ett bedrägeri mot en stadsdelsnämnd ägt rum i en kommun i Göteborg där en tjänsteman förskingrade nästan fyra miljoner kronor. Efter internutredningen föreslogs en rad åtgärder för att förbättra de interna rutinerna.¹

När skandaler inträffar ställs ofta frågan vem som har ansvar för vad, vi har en benägenhet att försöka hitta skyldiga. För det mesta har ingen gjort något fel eller ens varit i närheten när nånting inte har blivit bra. På samma sätt fungerar det när något blivit bra. Då finns det många i ens närhet som skryter över den positiva åtgärden och vill ta åt sig av äran, även om man inte har varit i närheten av den lyckade insatsen.

Man kan minimera riskerna för misstag, genom att se till att det finns rutiner för arbetet. Till exempel en hantverkare med eget företag som färdigställt sitt uppdrag granskar den färdiga produkten. Han kan kontrollera materialåtgången, effektiviteten, produktens hållfasthet med mera. När hantverkaren utökar sin verksamhet måste han också granska medarbetarnas insatser. Så länge företaget inte är alltför stort kan han själv ha en god kontroll av vad som sker i företaget. Allt eftersom företaget växer

¹ Svenska Dagbladet. http://www.svd.se/dynamiskt/inrikes/did_11235355.asp (20051207).

sig större blir det svårare för hantverkaren, numera VD, att vara uppdaterad med allt som händer, det krävs rutiner för att säkerställa att styrsystem efterlevs.

För att kunna kontrollera resursförbrukningen och effekterna av den fordras en noggrann redovisning. En korrekt och aktuell redovisning är ett nödvändigt instrument för vd att kunna följa verksamheten, en sorts intern kontroll skall kunna utföras. Den interna kontrollen byggs upp av rutiner och bestämmelser som skall tillämpas i den löpande verksamheten. Behovet av fungerande intern kontroll har ökat de senaste åren, eftersom de ekonomiska resurserna minskar. Det krävs genomtänkta ansvars- och befogenhetsfördelningar samt styr- och rapporteringssystem.²

Vikten av att den ekonomiska information som företag rapporterar inte innehåller felaktigheter går knappast att överskatta. Ägare, långivare och övriga intressenter förväntar sig att ett företags finansiella ställning och utveckling återspeglas på ett rättvisande och fullständigt sätt i den finansiella rapporteringen. De förväntar sig även att verksamheten sköts på ett effektivt sätt, att inte medel slösas bort samt att lagar och andra regelverk efterlevs. Ett företag som lever upp till informationskraven i den finansiella rapporteringen, har en hög operationell effektivitet och efterlevnad av lagar och regler kan sägas ha god intern kontroll. Det finns enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR³, stora fördelar med att ha goda rutiner för intern kontroll och redovisning. Risker att förlora pengar minskar och behovet av att kontrollera varje transaktion, saldo, fordran och skuld minskar om rutinerna är pålitliga.

1.2 Problemdiskussion

I Kristianstads kommunala bostadsbolag ABK, fick personalchefen sparken efter att ha gjort privata inköp för drygt 233 000 kronor på ABK:s bekostnad. Kommunens lekmannarevisor granskade inköpen och efter samtal med personalchefen konstaterade revisorerna att det förelåg oegentligheter som betecknades som förskingring och därmed överlämnades ärendet till åklagaren. Vi ställer oss frågan vad som hänt om inköpen inte granskats av lekmannarevisorn, skulle då oegentligheterna fortsatt och var hade det slutat?

² Komrev. (1997).

³ FAR. (2005)

Den kommunala revisionen är av delvis annan karaktär än bolagsrevisionen. Utgångspunkt för revisionen blir de mål och den resursanvändning som de politiska organen lagt fast. Komrev⁴ menar att för att kunna bedöma om en nämnd levt upp till fullmäktiges beslut och politiska intentioner, så räcker inte enbart fasta måttenheter utan det krävs politisk erfarenhet och kännedom om det lokalt förankrade politiska förhållandet.

För att följa upp att den interna kontrollen fungerar krävs en granskning av denna. Inom det privata näringslivet är granskningen frivillig, men inom det offentliga finns det lagar och riktlinjer om granskning av den interna kontrollen. Ett verktyg för granskning är internrevision, ett etablerat hjälpmedel för granskning av den interna kontrollen.

SOU 2003:93⁵ menar i sin rapport att det är fullt möjligt att upphandla sin interrevision likväl som att ha en anställd internrevisor, så länge de uppfyller kraven på god internrevisions- och internrevisorssed. Dock menar författarna att en ensam internrevisor är sårbar och utsatt. Det kan vara svårt för en ensam person att på ett tillförlitligt sätt granska hela verksamheten, det är riskfyllt och bör undvikas.

Johansson, Persson och Bertilsson⁶ har i sin rapport utifrån det privata näringslivet kommit fram till att den som skall utföra internrevisionen, en intern- eller extern granskare har olika styrkor vad gäller kompetens. De menar att den interna granskaren ofta har en högre kompetens vad gäller den specifika verksamhetskunskapen, medan den externa granskaren har utvecklat en större branschkompetens genom arbete med flera olika företag. Vi ställer oss frågan, om detsamma gäller i den kommunala verksamheten när man skall välja en intern eller extern granskare?

Att offentliga verksamheter utför intern kontroll är nödvändigt för att kommunallagen skall följas, men också för att de förvaltningar och bolag som ingår i kommunen sköts och drivs mot de mål som är uppsatta. Vem som är bäst lämpad att utföra granskningen av den interna kontrollen det vill säga internrevisionen i ett kommunägt energibolag utifrån de krav som ställs, finner vi vara ett intressant och viktigt område att undersöka utifrån ovanstående problematisering

⁴ Komrev. (1997).

⁵ SOU 2003:93. (2003)

⁶ Johansson, Persson och Bertilsson. (2004).

1.3 Syfte

Syftet med undersökningen är att beskriva och analysera kommunalägda energibolag gällande internrevision. Vi skall undersöka vad som bör beaktas vid val av internrevisor och om tjänsten ska upphandlas externt eller om en anställd på företaget ska sköta internrevisionen.

1.4 Avgränsningar och centrala begrepp

För att erhålla ett djup i vår undersökning kommer vi i detta arbete endast utreda energibolag till 100 procent ägda av kommunen. Vi kommer att inrikta oss på den del av revisionen som granskar den interna kontrollen, det vill säga internrevisionen.

Extern granskare i vårt fall, är den person som kommunen anlitar för att utföra den interna revisionen, det vill säga att man köper in tjänsten.

Intern granskare, är i denna undersökning den person som är anställd i kommunen och har som uppgift att sköta den interna revisionen. Den allmänna termen är internrevisor, men i denna undersökning väljer vi intern granskare för att undvika sammanblandning med revisorn.

Intern kontroll definierar vi i enlighet med FAR: s definition att den interna kontrollen syftar till att redovisningen blir korrekt och fullständig samt att resurserna används på ett för dem avsatt sätt.

Internrevision i detta arbete avser ett instrument för ledningen att säkerställa den interna kontrollen inom olika verksamheter i vårt fall energibolaget och dess effektivitet. Internrevision är en metod bland andra att granska den interna kontrollen, därför används internrevision synonymt med granskning.

Lekmannarevisor är den person som är utsedd av kommunen och har till uppgift att granska den interna revisionen så att den följer de riktlinjer som kommunen beslutat.

Revisorn är i vårt fall den godkände/auktoriserade revisorn som utför den externa revisionen och kan ha användning för den interna revisionen i sitt revisionsarbete.

1.5 Disposition

- Kapitel 2 **Metod** här beskriver vi hur vi har gått tillväga för att skriva denna uppsats. Vi förklarar hur vi har hittat material, gjort undersökningar och vi ställer oss kritiska till våra val och referenser.
- Kapitel 3 **Fallföretaget och dess problematik** beskrivs samt ägarförhållanden. Vi lägger grunden till vårt fortsatta insamlade av teori och empiri utifrån de behov fallföretaget har på sin kommande internrevision, vilket grundar sig på två intervjuer med dels C4 –Energi dels företrädare för Kristianstad kommun.
- Kapitel 4 **Vad säger litteraturen om internrevision** beskriver revision som företeelse, internrevision samt syftet med internrevision, dels utifrån det kommunalägda energibolaget men också utifrån det privata näringslivet. Slutligen beskriver vi de inblandade yrkesmännen samt deras samarbete.
- Kapitel 5 **Hur gör andra kommuner** redogör för hur internrevisionen fungerar i Lund och Helsingborg utifrån lekmannarevisorernas utsagor. Vi presenterar även en revisors syn på internrevision.
- Kapitel 6 **Analys** kapitlet analyserar vårt insamlade material från litteraturgenomgången och den empiriska undersökningen. Vi diskuterar oss fram till lösningar användbara för Kristianstad kommun. Lösningar presenteras löpande i kapitlet och vi följer teorikapitlets disposition.
- Kapitel 7 **Resultat** här redogörs för vad vi kom fram till i föregående avsnitt. Vi redovisar slutsatserna i form av generella råd samt råd till Kristianstad kommun, när de skall införa internrevision.

2 METOD

I detta kapitel beskriver vi hur vi har gått tillväga när vi arbetat med uppsatsen. Vi beskriver hur vi kom fram till ämnet och hur vi har arbetat utifrån det. Vi beskriver också vilka metoder vi använt oss av för att komma fram till ett färdigt resultat. Kapitlet avslutas med kritik mot val vi gjort och våra källor.

2.1 Val av ämne

En av oss i uppsatsgruppen hade en idé om att skriva om internrevision och vi kom fram till i gruppen att det var ett intressant ämne. Utifrån det gick vi vidare med diskussioner om och kring ämnet och vilka kontakter vi hade som kunde vara till nytta. Vi studerade vad som skrivits i ämnet tidigare och konstaterade att det inte fanns speciellt mycket material. Vi hittade två uppsatser som hade tagit upp oberoendet och utvecklingen i banker. Vi tyckte att det vore intressant att titta på de kommunala bolagen eftersom det ställs särskilt höga krav på den interna kontrollen i dem. Vi hade en kontakt på ett kommunalt elbolag som skulle börja utföra internrevision, problemet var bara vem som skulle utföra den. Det slutade med att vi bestämde oss för att skriva om vem som är mest lämpad att utföra internrevisionen i det kommunala elbolaget.

2.2 Val av metod

Vi valde att angripa problemet utifrån en deduktiv ansats, vi gick alltså från teori till empiri. Vi skaffade oss först en bild av hur det ser ut i verkligheten, genom tidigare skrifter och teorier, därefter samlade vi in vår empiri för att sedan se hur väl den stämmer med våra förväntningar. Denna ansats har fått en del kritik för att den anses begränsa informationen och det finns stor risk för att man missar relevant information.⁷

Alternativet till den deduktiva ansatsen är den induktiva. I den induktiva ansatsen går forskaren motsatt väg, man går alltså från empiri till teori. Hade vi valt denna ansats hade vi gått ut i verkligheten utan att ha några förväntningar, vi hade samlat in empiri och i slutändan kommit fram till en teori.⁸

⁷ Jacobsen. (2000) s 34-35.

⁸ Ibid.

2.3 Tillvägagångssätt

Vi började arbetet med att läsa på om ämnet, vi kände att vi hade en väldigt liten grund att stå på. Vi sökte efter skrivet material i olika bibliotek, vi läste på i böcker och skrifter. Olika databaser och Internet var till stor hjälp för att få fram information om ämnet. I och med detta fick vi en bra start inför skrivandet. Vi gick sedan vidare med att göra intervjuer som beskrivs senare i kapitlet.

2.4 Forskningsmetod

Det vi hade att välja på var kvantitativ eller kvalitativ forskningsmetod. Valet var enkelt eftersom vi ville komma djupare på problemet och angreppssättet var deduktivt, samt att vi ville använda ord och inte kvantifiera valde vi den kvalitativa metoden. Tyngdpunkten ligger då på att förstå och tolka verkligheten.⁹ Genom att använda den kvalitativa ansatsen skapade vi förutsättningar för en grundligare bild av situationen i de olika kommunerna och det blev lättare att förstå de olika personernas föreställningar.

2.4.1 Undersökning

När vi väl hade valt ansats kom frågan hur vi skulle samla in informationen. Det är viktigt att samla in data och en metod att göra detta är undersökningar. När det gäller utformningen på själva undersökningen, dvs. i det här fallet intervjuerna, kom det att ske genom kvalitativa intervjuer eftersom vi vill få djupare svar och möjlighet till diskussion. Det finns olika sätt att göra detta på, ett alternativ är att skicka ut enkäter och begära skriftliga svar. Problem som då kan uppstå är att frågorna blir väldigt begränsade och det finns ingen möjlighet till förtydligande. Det är även svårt att med säkerhet avgöra vem som faktiskt svarat på frågorna. Ett annat alternativ är att göra telefonintervjuer, även där blir frågorna begränsade, det krävs enkla frågor. Ett tredje alternativ är att göra personliga djupare intervjuer. Intervjusituationen blir då kontrollerad och det finns möjlighet till förtydligande. Ett problem kan vara att personen som blir intervjuad har svårt att svara på frågor som kan anses känsliga. Vi anser dock att den sistnämnda metoden är mest lämplig för oss. På grund av tidsbrist fick vi dock nöja oss med att i två intervjufall skicka iväg frågorna för skriftliga svar.¹⁰

Vi valde att använda metoden små – N – studier eftersom vi ville se olika sidor på problemet. N står för antal enheter och att använda små – N – studier innebär att ett fåtal enheter väljs ut, i detta fall tre

⁹ Bryman. (2003) s 297-298.

¹⁰ Öhman (2004) s.55.

olika kommuner. Vikten läggs på fenomenet vem som utför internrevision snarare än fallet. Genom att tala med personer på olika kommuner får vi en större förståelse för varför man utför internrevision och vem som utför den samt varför just den personen är lämplig att utföra den.¹¹

Små – N – studien och fallstudien är mycket lika och det finns egentligen ingen klar gräns dem emellan. Vi hade från början tänkt oss en fallstudie med en kommun men genom att undersöka olika kommuner blev det lättare för oss att komma fram till ett resultat. Genom att undersöka ett antal kommuner fick vi ett vidare perspektiv och en bättre beskrivning av problemet.¹² Vi utgick dock från Kristianstad kommun eftersom det är de som ska börja använda sig av internrevision och har problem med att utse vem som ska utföra den.

När vi valde ut våra små – N – studiekommuner utgick vi från dem som till 100 % ägde elbolag. Därefter fortgick urvalet till de som hade någon form av internrevision i bolagen. Vi valde sedan ut de som låg geografiskt bra till för oss. Detta resulterade i Lunds och Helsingborgs kommun. Detta förutom Kristianstad Kommun som är vår utgångspunkt.

När det gällde vem som skulle intervjuas på respektive kommun blev det den person som var mest insatt och hade mest kontakt med bolagen. Alla respondenter blev informerade om att intervjun skulle ta ca en timme och att en översikt över vad vi ville fråga om skulle skickas per mail några dagar i förväg.

På Kristianstad kommun utförde vi en intervju med Lars Agardius, redovisningsansvarig på kommunen. Han är civilekonom och utbildad i Lund, har jobbat inom kommunen sedan 1989. Hans uppgifter består bland annat av att initiera intern kontroll, ansvarig för utbildning inom intern kontroll etc. Agardius definierar internrevision som en metod för att säkerställa att rutiner och ansvar följs/efterlevs och inte skadar arbetsgivaren.

På Lunds kommun intervjuade vi den lekmannarevisor som arbetar med Lunds Energi. Hon heter Waltraud Rasch och kom till Sverige från Tyskland för 45 år sedan. Hon utbildade sig vid Lunds Universitet och tog två examina, en Jur.kand. och en Fil.kand. Hon har sedan dess arbetat mest med juridik och har en tingsrättstjänst. Hon började sitt arbete som lekmannarevisor i början på 80-talet,

¹¹ Jacobsen. (2000) s.98.

¹² Jacobsen. (2000) s 99.

då på landstinget, numera Region Skåne. Hon har varit lekmannarevisor på Lunds kommun och Lunds Energi 3-4 år tillbaka.

På Helsingborgs kommun intervjuade vi lekmannarevisor Sven Borgvald. Borgvald är gymnasieingenjör i botten och har jobbat hela sitt yrkesverksamma liv inom flygvapnet. Han har därigenom fått en ekonomiutbildning. Han har sedan han blivit pensionär ägnat sig åt politiken och bland annat varit ordförande i kommunfullmäktige. Numera är han lekmannarevisor på Öresundskraft.

Som komplement till dessa intervjuer och för att få ytterligare en synvinkel på problemet kom vi fram till att det var lämpligt att intervjua en auktoriserad revisor. Vi gjorde en intervju med Anders Thulin, revisor på Öhrlings Pricewaterhouse Coopers. Thulin är utbildad civilekonom och har jobbat med kommuner och kommunala bolag sedan 1986. Han arbetar ca 50 procent med kommunala bolag idag. Eftersom han är insatt i hur kommunala bolag fungerar och utför externa revisioner på dem tyckte vi att det kunde vara till hjälp att få hans vinkel.

Ytterligare en vinkel vi ville få in var en intern granskares syn, vi tog därför kontakt med KPMG och fick prata med en Sven Lindén som arbetar med just internrevision. På grund av tidsbrist från hans och vår sida bestämde vi att han skulle försöka svara på frågorna skriftligt. Frågorna skickades till Sven per mail och efter två veckor skickades ett uppföljningsmail till honom. Svaren dröjde och vi fick dem inte förrän någon dag innan arbetet skulle lämnas in. Vi tog till oss några av svaren och använde dem i analysen men i stort räknar vi intervjun som ett bortfall.

Efter intervjun i Kristianstad kände vi att vi behövde svar på ytterligare frågor och personen att svara på dem var Håkan Lindgren, ekonomichef på C4 Energi. Eftersom det endast var ett fåtal frågor ansåg vi det för tidskrävande att utföra en personlig intervju och vi skickade därför frågorna till honom för ett skriftligt svar. Håkan svarade på frågorna skriftligt och han skickade även med dokument om hur den interna kontrollen fungerar i bolaget.

2.5 Datainsamlingsmetoder

Här kommer vi att beskriva hur vi har samlat in vår data, både den primära och sekundära.

2.5.1 Insamling primärdata

Den primära datan har samlats in genom kvalitativa individuella intervjuer, kvalitativa intervjuer kan variera i angreppssätt. Vi valde att använda semistrukturerade intervjuer. Vi använde oss av en guide över teman som vi ville intervjua om. Den intervjuade har då möjlighet att svara fritt på frågorna och frågorna behöver inte ställas i just den ordning som de står i guiden. Vi har även möjlighet att ställa frågor som inte finns med i guiden, utifrån ett svar som den intervjuade ger kan man ibland komma på ytterligare något man vill ha svar på.¹³

Vi valde att genomföra intervjuerna ansikte mot ansikte och alla gruppmedlemmar deltog vid alla intervjutillfällen. Det är lättare att få personlig kontakt med den vi intervjuar än om vi skulle ha utfört telefonintervjuer, den intervjuade kan även uppleva det lättare att tala om känsliga ämnen. Vi som intervjuar har även lättare att se hur den intervjuade reagerar på olika frågor och kanske lättare ser om personen undviker att svara ärligt på någon fråga. Eftersom vi hade många öppna frågor ansåg vi att en intervju ansikte mot ansikte var lämpligast på grund av att det då är lättare att föra ett öppet samtal.¹⁴

När det gäller var intervjuerna skulle äga rum ansåg vi det lämpligast, om det var möjligt, att vi kom till intervjupersonens arbetsplats. Då befinner sig den intervjuade i sin naturliga miljö och förhoppningsvis är personen mer avslappnad än om vi skulle mötas på en konstlad plats.¹⁵

Nästa fråga blev om vi skulle använda bandspelare eller ej. Vi valde att inte göra det, dels på grund av att personen som blir intervjuad kan känna sig osäker och kanske inte pratar lika fritt som utan en bandspelare. En bandspelare kan även göra att vi som intervjuar slappnar av för mycket och inte antecknar alls. En fördel med att använda bandspelare och samtidigt anteckna en del stödord är att du kan lyssna tillbaka på bandet på det du är osäker på om du förstått rätt. Eftersom vi medverkade alla tre på alla intervjuer kände vi oss säkra på att få med all information.¹⁶ Under intervjun hade en av oss huvudansvaret för att ställa frågor och en hade huvudansvaret för att anteckna, den tredje skulle till största delen lyssna och även ta en del anteckningar. Efter intervjuerna satte vi oss ner direkt och för att renskriva svaren eftersom vi då hade det färskt i minnet.

¹³ Bryman. (2003) s 362 – 363.

¹⁴ Jacobsen. (2000) s 161.

¹⁵ Ibid s 164.

¹⁶ Ibid s 166.

När det var gjort blev nästa steg att reducera komplexiteten, vi behövde förenkla och få en struktur över texten.¹⁷ Sedan var det dags att analysera den empiri vi fått fram. I detta steg talar Jacobsen om tre ting. Det första är beskrivning, där vi försöker få en grundlig beskrivning av datan. Nästa ting är systematisering och kategorisering, för att få en överblick över all data vi fått in genomför vi en sällning och förenkling av informationen. Detta är nödvändigt för att vi ska kunna föra vidare vad vi fått för svar. Det tredje tinget är kombination, här försöker vi se vad som blivit sagt vid de olika intervjuerna, vi försöker få fram det intressanta, vi letar meningar och orsaker.¹⁸

2.5.2 Insamling sekundärdata

När det gäller insamlingen av sekundärdata så samlar vi inte in informationen direkt från källan utan vi tittar på vad som redan finns insamlat och skrivet. Det handlar om texter i vårt fall.¹⁹

Inför skrivandet av uppsatsen har vi samlat in och studerat litteratur i form av böcker, tidskrifter, lagstiftning och Internetsidor. Det har varit svårt att hitta material i just böcker om ämnet internrevision och därför har Internet varit till stor nytta.

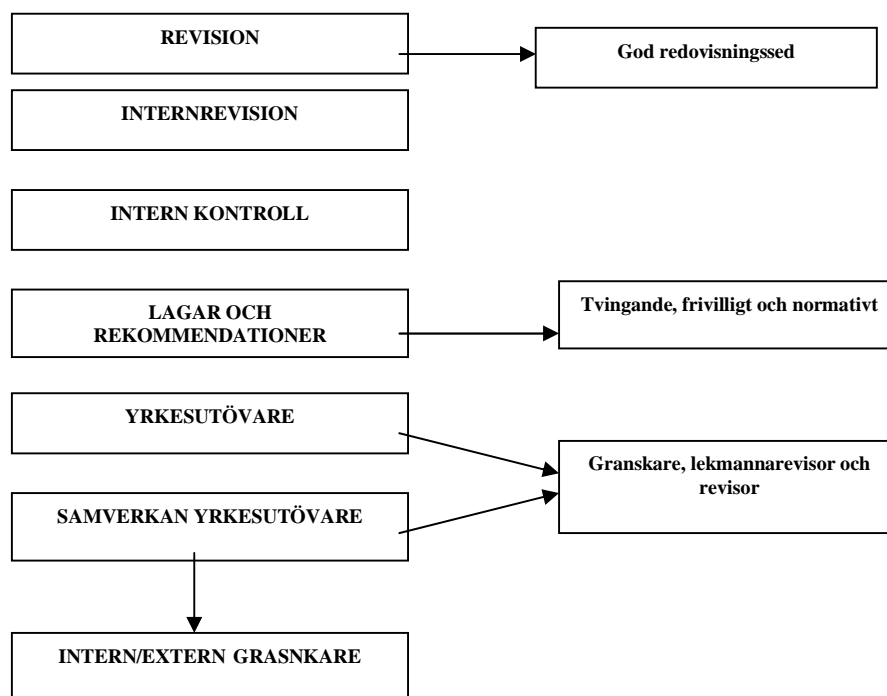
¹⁷ Jacobsen. (2000) s 215.

¹⁸ Ibid s 216.

¹⁹ Ibid s 153.

2.6 Val av teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen byggdes upp genom att vi angrep problemet från olika vinklar. Genom detta hoppades vi skapa oss en större förståelse för fenomenet vi arbetade med. Nedan följer en tabell över vilka delar som den teoretiska referensramen är uppbyggd av.



Figur 1. Den teoretiska referensramens byggstenar. (Egen)

Vi började med att titta på fenomenet revision och god redovisningssed. Vidare gick vi in på internrevision och dess syfte. Vi redde sedan ut begreppet intern kontroll för att skapa en förståelse för vad internrevisionen granskar. Därefter gick vi in på vilka lagar och rekommendationer som gäller. Vi redde också ut vem internrevisorn är och hans roll. Andra yrkesutövare som ingår i vår teoretiska referensram är lekmannarevisorn och revisorn. Detta på grund av den samverkan som förekommer mellan dessa tre yrkesutövare.

En annan del som vi tittade på var kommunen och hur förhållandet kommun – aktiebolag fungerar, vad säger lagen och vad finns skrivet. Denna del började vi med för att förstå förhållande innan vi gick ut på vår första intervju.

2.7 Källkritik

Det är viktigt att förhålla oss kritiska till den data vi samlar in. Vi måste vara noga med varifrån uppgifterna kommer, vem kommer de ifrån, är de trovärdiga?²⁰ Vi har gjort vårt bästa för att hålla oss kritiska och vara medvetna om olika faktorer som kan påverka dels källan och även oss när vi tolkar och analyserar. På grund av att vårt val utav uppsatsämne är relativt outforskat har vi fått förlita oss på några få källor vilket kan leda till att några aspekter på problemet inte har upptäckts.

2.7.1 Primärdata källkritik

När vi samlar in den primära datan har vi en viss kontroll över vad som kan påverka dess tillförlitlighet. Ett problem är att vi kan tolka svar på ett sätt som inte respondenten menat, eftersom svaren varit öppna finns det en risk att vi tolkar det som vi vill att det ska vara. Våra förväntningar kan göra att vi tolkar svaren annorlunda. Det vi har kunnat göra är att vara väl medvetna om detta problem. Ett fenomen som vi även har tagit hänsyn till är intervjueffekten. Vi som intervjuar har en påverkan på den som blir intervjuad och detta kan leda till att resultatet blir på ett visst sätt. Detta blir särskild tydligt när ämnet är känsligt. Vårt ämne är inte särskilt känsligt och därför tror vi att intervjuareffekten varit liten.²¹

De personliga intervjuerna ägde rum på en plats där respondenten kände sig hemma, på arbetsplatsen eller i hemmet. Eftersom de hade fått veta vad intervjun skulle handla om i förväg, men inte frågorna, kunde de förbereda sig till viss del. Svaren fick dock komma spontant. Vi tror att detta var ett bra sätt även om vi måste vara kritiska och försiktiga när vi tolkar svaren.²²

När det gäller intervjutekniken är vi medvetna om att de som fått frågorna skickade per mail till sig och svarat skriftligt kan ha svarat annorlunda än om vi hade gjort en personlig intervju. De har fått mycket tid på sig och kan ha gått till andra källor för att hitta svar. Hade det inte varit brist på tid från respondenternas och vår sida hade vi valt att även i de fallen göra en personlig intervju.²³

En annan kritik som vi har är att vi inte har gjort någon intervju ute på något av företagen, Lunds Energi och Öresundskraft. Så här i efterhand anser vi att det hade varit bra att se hur de arbetar med

²⁰ Jacobsen. (2000) s 153.

²¹ Jacobsen. (2000).

²² Jacobsen. (2000).

²³ Ibid.

intern kontroll och granskning av den, samt hur de upplever arbetet med granskning och det arbete som lekmannarevisorn utför.

2.7.2 Sekundärdata källkritik

När vi samlar in den sekundära datan har vi oftast ingen kontroll över dess tillförlitlighet, vi kanske inte vet hur datan samlats in och vem den har kommit ifrån. En viktig fråga att ställa oss är om vi kan lita på datakällan. Även kvalité är viktig att bedöma, har författaren till källan rätt kunskap och kompetens, är den präglad av författarens egna åsikter. Det är viktigt att vi är medvetna om detta. Därför har vi försökt att ha kontroll över vem som skrivit källan och i vilket syfte. Vi har även försökt att hålla oss till källor som inte är alltför gamla för relevansens skull.²⁴ Vi har i vissa fall använt oss av revisionsbyråers hemsidor som källor där vi inte med säkerhet vet varifrån datan samlats in och hur präglad informationen är men vi kan vara ganska säkra på att källan har rätt kunskap.

2.8 Giltighet

Att vara kritisk när man bedömer giltighet och tillförlitlighet är viktigt särskilt eftersom källorna är så viktiga för resultatet. När vi mäter uppsatsens innehåll och dess giltighet ingår intern giltighet, extern giltighet och tillförlitlighet.²⁵

2.8.1 Intern giltighet

Här kontrollerar vi att vi verkligen mäter det vi ska mäta och om informationen vi har är relevant för vår undersökning. Viktigt är också om det vi mäter hos våra kommuner gäller för flera kommuner. Eftersom vi endast undersöker ett fåtal kommuner är det extra viktigt att vi är försiktiga om vi drar slutsatsen att resultatet kan gälla flera kommuner. För att pröva den interna giltigheten granskar vi vårt resultat kritiskt.²⁶

2.8.2 Extern giltighet

Här bedömer vi om resultatet från våra kommuner även är giltiga i andra sammanhang, t.ex. i andra organisationer eller andra kommuner. Det vi vill veta är i hur hög grad man kan generalisera utfallet. Eftersom fenomenet internrevision används på liknande sätt var den än utförs tror vi att den externa giltigheten är ganska stor. Det som dock kan påverka är att vi inte varit ute på företag och sett hur de

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ Jacobsen. (2000).

verkligen arbetar med granskningen. Vi anser dock att giltigheten inte är lika stor på icke kommunala bolag eftersom de inte har lekmannarevisor som utför en viss granskning.²⁷

2.8.3 Tillförlitlighet

Hur vill vi att vår uppsats ska tolkas? Självklart vill vi att den går att lita på, vi vill att den ska vara genomförd på ett trovärdigt sätt. Vi är väl medvetna om att vi har olika bakgrund och olika referensramar och att vi därför kanske tolkar och analyserar annorlunda. Risken att vi tolkat något på fel sätt finns men genom att vara noggranna i våra tolkningar tror vi att vi lyckats uppnå en hög tillförlitlighet.²⁸

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

3 FALLFÖRETAGET OCH DESS PROBLEMATIK

I kapitlet beskriver vi vårt fallföretag och dess ägarförhållande. Vi lägger grunden till vårt fortsatta insamlade av teori och empiri utifrån de behov fallföretaget har på sin kommande internrevision, vilket grundar sig på intervjuer med dels C4 –Energi dels företrädare för Kristianstad kommun. Innan vi kommer in på detta kommer vi dock att beskriva förhållandet mellan kommun och aktiebolag, då särskilt kommunalägda elbolag. Genom detta skapar vi oss en förståelse för hur förhållandet är när en kommun äger ett aktiebolag.

3.1 Principiellt om kommunen och aktiebolaget

Kommunen och aktiebolaget kommer från olika delar av rättssystemet. Kommunen är en juridisk person och dess regelverk hemförs ur den offentliga rätten. Aktiebolaget är också en juridisk person men har till skillnad från kommunen en civilrättslig struktur med grund i avtal mellan juridiska och/eller fysiska personer. Kommunen kan som rättssubjekt äga ett aktiebolag, men med de limitationer som kommunallagen formerar. De limitationer och skyldigheter som lagen innehåller riktar sig mot kommunen och det är kommunens skyldighet att se till att det ägda bolaget är anpassat till kommunallagens krav. Det är inte ägandet i sig självt som medför att bolaget måste bete sig på ett visst sätt, kommunen måste först använda sig av civilrättsliga regler som blir regler i t.ex. bolagsordningen eller andra ägardirektiv. Utan dessa speciella regler är det endast Aktiebolagslagen och övriga lagar för bolag som juridiskt tillämpas. Det är inte förrän ett ägardirektiv för bolaget skapar en kommunalrättslig koppling som de blir tvingade att lära sig vad det kommunalrättsliga begreppet medför.²⁹

Styrelseuppdraget i ett kommunalt aktiebolag styrs av aktiebolagslagen och inte av kommunallagen, men verksamheten utgör likväl en samhällsfunktion till nytta för kommuninvånarna. Kommunen är till för invånarna i kommunen och detsamma ska gälla för det kommunala bolaget. Den ekonomiska lönsamheten skall alltså inte vara det viktigaste. Ett aktiebolag har inte uppstått för att tillgodose dessa allmännyttiga syften, utan avsikten är att dra till sig kapital i vinstsyfte. Ett undantag finns när det gäller kommunala bolag och det icke existerande vinstsyftet nämligen det kommunala bolag som handlar med el. Genom Ellagen³⁰ framgår det att ett sådant bolag inte får ta hänsyn till kommunal

²⁹ Meyer. (1999) s 10-11.

³⁰ Ellagen 1997:857.

självkostnads- och likställighetsprincip, en sådan verksamhet skall vara helt affärsmässig i konkurrens.³¹

3.1.1 Det kommunalt ägda aktiebolaget

Ett kommunalägt bolag bör ses som ett alternativ till förvaltningsformerna som är de mest vanliga i en kommun. Anledningen är att som nämnts tidigare, bolaget ska tillgodose kommuninvånarnas intresse. Ett kommunalt bolag ska alltså inte utgöra en del av näringslivet, men ett undantag för detta är som nämnts tidigare bolag som handlar med el.³²

Utgångspunkt för den kommunalrättsliga synen finner man i kommunallagen³³ 3 kapitlet 16 §. Där kan man läsa att kommuner och landsting efter beslut av fullmäktige får lämna över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag. När kommunen äger samtliga aktier i ett bolag gäller det som står i kommunallagen³⁴ 3 kapitlet 17 §. Där kan man läsa att i ett aktiebolag där kommunen äger alla aktier skall fullmäktige fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten. Fullmäktige skall även utse samtliga styrelseledamöter, de ska se till att de får ta ställning innan beslut som är av större vikt fattas. En annan uppgift för fullmäktige är att utse en lekmannarevisor, för att göra detta ska de utgå från kommunallagen³⁵ 9 kapitlet 1 § och utse en lekmannarevisor som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet.

Innan man kan föra över vården av den kommunala angelägenheten på bolaget måste alltså vissa åtgärder vidtagas av fullmäktige. En åtgärd är att det kommunala ändamålet, dvs. syftet, med bolagets verksamhet skall fastläggas. Syftet skall alltså inte vara vinstsyfte, men frågan är då hur man gör med elbolaget. Nästa åtgärd är för fullmäktige att välja styrelse, de ska även utse minst en revisor som skall vara en yrkesrevisor.³⁶

3.1.2 Det kommunalt ägda elbolaget

I Ellagens³⁷ kapitel om kommunala företag första paragrafen kan man utläsa att ett kommunalt företag får bedriva produktion av och handel med el samt därmed sammanhängande verksamhet. I

³¹ Meyer. (1999). s 11-12.

³² Meyer. (1999) s. 20.

³³ Kommunallagen 2002: 249.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

³⁶ Meyer. (1999) s 21-22.

³⁷ Ellagen 1997:857.

andra paragrafen kan man utläsa att om ett kommunalt företag bedriver sådan verksamhet skall den drivas affärsmässigt och redovisas särskilt.

Utgångspunkten i Ellagen³⁸ är att försäljning av el ska ske i konkurrens, idén om att kommunal verksamhet ska vara till för kommuninvånarna och inte ha något vinstsyfte kan sägas utgöra ett hinder för detta. Det som gör ett elbolag intressant för kommuninvånarna är att de har leveransskyldighet inom kommunen, men de har även rätt att göra bästa möjliga affär på invånarnas bekostnad. Alla kommuner har möjlighet att lägga elhandeln på en förvaltning men de hade antagligen snabbt blivit utkonkurrerade.³⁹

3.2 Kristianstad kommun

Kristianstad kommun är beläget i nordöstra Skåne och hade vid 2005 års slut ca 75 000 invånare. Kommunen är ägare till sju bolag och ett av dem är C4-Energi. Bolagen som ingår är nära knutna till kommunen och cheferna på respektive bolag deltar bland annat på förvaltningschefsmötena.⁴⁰

C4 Energikoncern som består av C4 Energi AB och C4 Elnät AB, innefattar verksamheterna Affärsområde, Värme för produktion, Distribution och försäljning av fjärrvärme samt Produktion av el. Man har totalt 93 anställda. C4 Energi AB ansvarar för fjärrvärmerna i kommunen. C4 Elnät AB står för distributionen av el till ungefär 27.000 kunder i Kristianstad kommun, man ansvarar också för elnätet och stadsnätet i kommunen.⁴¹

Kristianstad kommun är en decentraliserad kommun och ställer höga krav på den interna kontrollen. För Kristianstad kommun är en effektiv intern kontroll en del av kommunens kvalitetsarbete. Den interna kontrollen inrymmer organisation, rutiner och system för att bevara ekonomiska värden. Den är även ett medel för att skydda förtroendemän och personal från oberättigade misstankar.

3.2.1 Internrevision

Agardius⁴² definierar internrevision som en metod för att säkerställa att rutiner och ansvar följs i alla led och inte skadar arbetsgivaren. Lindgren⁴³ i sin tur definierar internrevision som en metod att

³⁸ Ellagen. 1997:857.

³⁹ Meyer. (1999) s 28.

⁴⁰ Kristianstads kommun. http://www.kristianstad.se/templates_custom/Page_3115.aspx

⁴¹ Kristianstads kommun. <http://www.c4energi.se/>

⁴² Agardius. Intervju 20060428.

granska den interna kontrollen och dess rutiner. Internrevision ska införas i C4-Energi eftersom de enligt ägardirektiven årligen ska upprätta en skriftlig rapport beträffande den interna kontrollen. Dessutom ligger det i deras eget intresse att ha en intern uppföljning av att exempelvis rutinerna för projektuppföljning verkligen efterlevs. På så sätt kan de garantera korrekt fakturering och korrekt redovisning. När det gäller internrevisionen är det Lindgren som bestämmer vad som ska granskas och vd som bestämmer vem som ska granska.

Det förekommer uppföljningsrutiner varje månad i förvaltningarna, genom dessa får man feedback på i vilken utsträckning lagar har följts. Uppföljningsrutinerna innehåller en kort beskrivning av den interna kontrollen om den är fullständig och korrekt eller om där kanske är något att anmärka på.

”Det blir en sorts signalsystem om hur det står till i förvaltningen.”

Man jobbar just nu i kommunen bland annat med ett förbättrat ekonomisystem som leder till förbättrad intern kontroll där Agardius⁴⁴ är projektledare. Det går ut på att fakturor sköts elektroniskt, det är svårare att manipulera och skriva under med falskt namn än med vanliga fakturor.

3.2.2 Lagar och rekommendationer

Det finns ett internkontroll reglemente som är fastställt utav kommunfullmäktige i Kristianstad kommun. Man har utgått från ett uttalande från Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), som man har anpassat vidare utifrån sin egen kommun. När det gäller SKL: s rekommendationer upprättar man en plan med en policy i bakgrunden. Alla verksamheter inom kommunen upprättar planer för intern kontroll. Kommunen kan ge direktiv om vissa granskningsområden som de vill att man tittar närmare på. Man rapporterar till kommunstyrelsen som har det yttersta ansvaret.

Varje avdelning utarbetar sin egen interna kontroll, men det finns en viss mall att följa, t.ex. i år ska alla titta på något visst. Inom vissa förvaltningar kan det vara något speciellt man bör titta på, utifrån förvaltningens verksamhetsområde. Verksamheterna utför granskning av den interna kontrollen själva och Agardius⁴⁵ säger att visst kan man bli lite färgad och hemmablind.

⁴³ Lindgren. Intervju 20060519.

⁴⁴ Agardius. Intervju 20060428.

⁴⁵ Agardius. Intervju 20060428.

I bolagen kan det förekomma lite andra inriktningar på kontrollen men man följer oftast riktlinjerna från kommunen. Agardius⁴⁶ menar dock att man inte har med sig bolagen på det sätt man önskar, det borde förekomma en mer regelbunden kontakt. Det är först när något inträffar som det sätts fokus. Det är främst revisorerna, de förtroendevalda och den auktoriserade, som ansvarar för bolagen, men det är ändå det som ägaren, i det här fallet kommunen, uttalar som ska följas.

Det förekommer även svagheter vid granskning av den interna kontrollen och det är bland annat att man har knappa resurser, personalen som utför granskningen sysslar ofta med andra saker och lägger ingen prioritet på internrevisionen. Det är ofta tidsbrist och många väntar tills sista sekunden inför deadline och hinner därför inte rätta till eventuella fel. Det finns en internkontrollsamordnare på varje förvaltning som i sin tur upprättar sina rutiner.

Via kommunstyrelsens sammanträde får representanter från bolagen, då oftast vd, information som han sedan ska föra vidare till bolagen och se till att de efterlevs och upprättas korrekt. Bolagen skulle kunna vara mer involverade och Lars förstår om de ibland kan känna osäkerhet om hur de ska bete sig i olika situationer.

”De policys som upprättas marknadsförs inte tillräckligt, det finns informationsproblem mellan ägare och bolag”

Inträffar det å andra sidan en ”skandal” då samlas alla för att ta tag i problemet. De hade en incident för några år sedan i ett av bolagen där oegentligheter i form av förskingring förekom. Det visade sig varit brister i den interna kontrollen och då reagerade kommunen starkt. Något måste först inträffa innan det sker en förändring.

3.2.3 Yrkesutövaren

Agardius⁴⁷ säger att man har lite kvar att göra när det gäller samarbete mellan styrelse, revisor och lekmannarevisor. Det finns för lite dialog kring uppföljning i bolagen, och det leder oftast inte till några förändringar. Tillexempel så har revisorerna aldrig lämnat några konkreta tips på hur man ska sköta den interna kontrollen och granskningen, men om man läser mellan raderna kan man ändå få viss blick.

⁴⁶ Agardius. Intervju 20060428.

⁴⁷ Agardius. Intervju 20060428.

Agardius⁴⁸ önskar att man kunde ge mer utbildning i intern kontroll, man försöker jobba med framförhållning och ge utbildning. Han menar att folk inte gör fel medvetet utan det är brist på kunskap. Han säger också att vår värld inte är svart eller vit utan man måste vara medveten om att det finns risker. Man arbetar mycket med swot-analyser och ställer sig frågan, om detta händer vad gör vi då?

När det gäller krav på den som granskar den interna kontrollen är det viktigaste kravet att personen är bevandrad med det kommunala systemet. Han tycker inte att man kan ställa krav på ekonomisk utbildning eftersom granskningen ligger på förvaltningarna. Man har dock en viss intern utbildning. Agardius⁴⁹ tror att den som jobbar med internrevision finner det lärorikt och skapar sig ett bredare nätverk. När vi frågade om oberoendeställning så är kravet att granskaren inte ska ha koppling till det som granskas;

”man ska inte granska sig själv utan ha en neutral ställning.”

Det finns ett uttalande om oberoendeställning och man flaggar för att det finns en viss risk. Man är medvetna om det men Agardius tror inte att bolagen ser så allvarligt på det.

Det har funnits funderingar på att anlita konsulter att utföra internrevisionen, med det är en kostnadsfråga. Man anser att man ändå blir granskad av de förtroendevalda revisorerna och att deras arbete i så fall skulle gå in i varandra. Frågan är vad mervärdet blir, man kanske kommer fram till samma resultat internt som konsulten skulle ha gjort. Internt har man mer kunskap medan konsulten först behöver orientera sig. Å andra sidan är konsulten helt oberoende. Ett förslag är att man cirkulerar över förvaltningsgränserna och på så vis skapar ett högre oberoende⁵⁰.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid..

⁵⁰ Ibid

4 VAD SÄGER LITTERATUREN OM INTERNREVISION

I detta avsnitt beskriver vi revision, internrevision samt vilka lagar och rekommendationer det finns, dels utifrån det kommunalägda energibolaget men också utifrån det privata näringslivet. Slutligen beskriver vi de inblandade yrkesmännen samt deras samarbete.

4.1 Revision

När det bedrivs verksamhet på uppdrag av någon annan eller med någon annans medel finns det ett behov och även ett intresse av att kontrollera och säkerställa detta uppdrag. Man vill kontrollera att det utförs säkert, att mål nås och att det arbetas på det sätt som är tänkt. Ett verktyg för detta är revision.⁵¹

En revision kan sägas vara att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om ett företags redovisning och förvaltning. Byggstenarna i revisionen är en väl genomtänkt planering och grunden för denna planering är god kunskap om företaget. Arbetet med revisionen börjar med en analys av objektet som ska revideras, denna analys kallas för en företagsanalys. Eftersom alla företag är unika måste de granskas utifrån sina förhållanden. För att vi ska kunna ha ett väl fungerande näringsliv och samhälle krävs revision. En revision skapar trovärdighet för företagens finansiella information. En revision byggs upp av förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt, dessa grundkrav är viktiga för att revisionen ska skapa förtroende hos omvärlden. Målet för själva revisionen är att den ska sluta i en revisionsberättelse.⁵²

Enligt aktiebolagslagen ska en revision utföras enligt god revisions sed vilket formuleras av revisorsorganisationerna. Uttrycker man det enkelt är god revisions sed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. FAR ger ut rekommendationer för den goda revisions seden och dessa rekommendationer överrensstämmer i stort med de internationella rekommendationer som IFAC, the International Federation of Accountants, gett ut. Styrelsen för FAR beslutade att översätta IFAC:s rekommendationer till svenska.

⁵¹ Svenska kommunförbundet. <http://www.skl.se>

⁵² Hallen & Samuelsson Revisionsbyrå AB <http://www.hallen-samuelsson.se/sida.asp?sida=6>

Andra förutsättningar för en god revision är objektivitet, opartiskhet, självständighet och integritet från revisorns sida för att skapa det förtroende till honom i hans yrkesutövning som krävs. Oberoendet är något som på senare tid stått i fokus för debatten kring revision.⁵³

Andra seder som har betydelse för revisionen och som inte ska förväxlas med god revisionsred är god revisorsred samt god redovisningsred.⁵⁴ Bokföring ska inte enbart följa de lagar som gäller utan även skötas enligt god redovisningsred. Rekommendationer om hur bokföringen ska skötas i olika situationer kommer från bland andra FAR och BFN.⁵⁵ Enligt fjärde kapitlet 2 § i bokföringslagen⁵⁶ skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningsred. Enligt andra kapitlet 2 § i Årsredovisningslagen⁵⁷, skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningsred. När det gäller innebörden av god redovisningsred är det vanligt att referera till vad som sägs i förarbetena till den nuvarande bokföringslagen, där kan man läsa att god redovisningsred är; *"en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga"*. De tre expertorganen, BFN, RR samt FAR har ansvar för att vägleda och främja utveckling av god redovisningsred. De tre organen ger ut rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor.

4.1.1 Revision i aktiebolag

I ett aktiebolag ansvarar ägarna endast med sitt insatta kapital, bolagets olika intressenter måste kunna lita på att den information som bolaget lämnar angående sin ekonomiska situation är korrekt.⁵⁸

I ett aktiebolag är det aktiebolagslagen som reglerar revisionen. I Aktiebolagslagen kapitel nio finner man vad som gäller angående revision i aktiebolag, i första paragrafen står det att ett aktiebolag skall ha minst en revisor, antalet ska anges i bolagsordningen. Enligt tredje paragrafen är revisorns uppgifter att *"granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning"*. Revisorn ska granska så pass ingående samt omfattande som det krävs av god revisionsred. Gäller granskningen ett moderbolag ska även koncernens redovisning granskas. Vidare i fjärde paragrafen står att anvisningar från bolagsstämman skall följas, såvida de inte strider mot lag eller annan praxis.

⁵³ FAR <http://www.far.se/balans/tystnad/>

⁵⁴ FAR <http://www.far.se/info.asp?id=6&choice=info>

⁵⁵ expowera.com <http://www.expowera.com/mentor/ekonomi/bokforing.htm>

⁵⁶ Bokföringslagen, SFS 1999:1078.

⁵⁷ Årsredovisningslagen SFS 1995:1554.

⁵⁸ Hallen & Samuelsson Revisionsbyrå AB <http://www.hallen-samuelsson.se/sida.asp?sida=6>

Efter varje räkenskapsår ska en revisionsberättelse lämnas till bolagsstämman enligt femte paragrafen. Förekommer koncernredovisning ska även koncernrevisionsberättelse lämnas. Enligt den sjätte paragrafen ska revisorn i samband med revisionen *”framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsredovisning”*. Detta ska göras till styrelsen samt VD. Revisorn väljs enligt åttonde paragrafen av bolagsstämman.

4.1.2 Revision i kommunala bolag

För fullmäktige, det vill säga medborgarnas ansvarsbedömning krävs det oberoende och starka verktyg. Ett verktyg för en sådan granskning är revisionen. Denna revision har tre syften; att skänka legitimitet och förtroende åt verksamheten, att ge underlag till fullmäktiges ansvarsutkrävande samt att tillvarata uppdragsgivarens intressen. Den kommunala revisionen regleras av kommunallagen⁵⁹ i det nionde kapitlet står att läsa: *”under de år då val av fullmäktige har förrättats i hela landet skall nyvalda fullmäktige välja revisorer och revisorsersättare för granskning av verksamheten under de fyra följande åren”*.

När det handlar om kommunalt ägda aktiebolag står det i kommunallagen att fullmäktige ska utse minst en lekmannarevisor i bolaget. Dessa revisorer ska årligen granska all verksamhet enligt god revisionsredovisning. De ska granska om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredställande sätt. De ska även granska om räkenskaperna ger en rättvisande bild och om den interna kontrollen är tillräcklig.

4.2 Internrevision

Det finns även behov av att granska den interna kontrollen och dess rutiner. Ett sätt att göra detta är att använda sig av internrevision. Institute of Internal Auditors (IIA) är en världsomspännande organisation för internrevisorer, Internrevisorernas förenings (IRF) företräder IIA i Sverige. IRF: s definition på internrevision är densamma som IIA: s;

”Internrevisionen granskar att organisationens information är tillförlitlig och har integritet, att lagar och regelverk följs, att tillgångar skyddas, att resurser används effektivt samt att fastställda syften och mål uppnås. Internrevision hjälper en organisation att nå sina mål, genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att

⁵⁹ Svenska kommunförbundet. <http://www.skl.se>

värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna. Den är en oberoende, objektiv, säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet.”⁶⁰

Definitionen innebär att internrevisionen hjälper ledningen att identifiera och hantera de risker som hindrar att organisationen når sina mål samt föreslår förbättrings- och förändringsåtgärder för att tillföra värde och förbättra organisationens verksamhet.

Internrevision sägs vara ett viktigt verktyg för att framgångsrikt utföra förbättringsarbete för ledningssystemets funktion. Internrevisionen används som ett redskap för en systematisk genomgång av hur ett system fungerar. Utförs internrevisionen väl kan man identifiera ett systems brister, men man kan även upptäcka möjligheter till förbättring. Resultatet av internrevisionen är ett viktigt underlag för beslut för ledningen. För att kunna utföra en bra internrevision krävs att personen är kompetent och kan hantera revisionstekniken väl.⁶¹

4.2.1 Syftet med internrevision

Internrevision är ett av ledningens verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen (den interna kontrollen beskrivs i nästa stycke). Internrevisionen omfattar alla olika aspekter av en organisation, verksamhet likväl som finansiella aktiviteter. En internrevision med adekvat och professionell kompetent personal ger service med värde som är väsentlig för en effektiv styrning av organisationen.⁶²

Syftet med internrevision när det gäller det kommunalägda energibolaget är huvudsakligen det som står i lagen. Att man skall granska att den interna kontrollen är tillräcklig samt att energibolaget sköts på ett för ägarna, det vill säga kommunen tillfredställande sätt. Internrevision är alltså ett instrument för ledningen att säkerställa den interna kontrollen inom olika verksamheter, i vårt fall energibolaget, och dess effektivitet.

⁶⁰ Internrevisorernas förening. <http://www.internrevisorerna.se>

⁶¹ Eco-Quality Konsult Ab. http://www.eqkonsult.com/utbildning_swe.php (20060501)

⁶² Internrevisorernas förening. <http://www.internrevisorerna.se>

4.2.2 Intern kontroll

Internrevisionen granskar den interna kontrollen, vars syfte är att identifiera och kontrollera risker genom samverkan av aktiviteter, rutiner och riktlinjer. Det handlar i första hand om att förstå vilka risker som föreligger, och i andra hand att förebygga dem. COSOs, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ramverk för intern kontroll, *Internal Control – Integrated Framework*, är utarbetad i USA och har fått stor genomslagskraft internationellt. Detta ramverk definierar intern kontroll som den process som syftar till att företagsledningen skaffar sig rimlig säkerhet att organisationens mål uppnås inom områdena: verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet, den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet samt efterlevnaden av lagar och förordningar.⁶³ FAR har å sin sida definierat en lite snävare definition av internkontroll som knyter an till aktiebolagens formuleringar. Den interna kontrollen byggs upp av en organisation och av rutiner som gör att redovisningen blir korrekt och fullständig samt att organisationens resurser används på det sätt som styrelsen och VD har tänkt sig. Intern kontroll skall förhindra fel i det dagliga arbetet, avsiktliga och oavsiktliga, som leder till fel i redovisningen eller förlust för företaget.⁶⁴

4.3 Lagar och rekommendationer

För börsnoterade företag med en omsättning över tre miljoner och offentliga organisationer finns det lagar att rätta sig efter vad gäller granskning av den interna kontrollen, men också en del rekommendationer. Vi beskriver dem tvingande, frivilliga samt normativa utifrån dels det kommunalägda energibolaget men också med utgångspunkt i det privata näringslivet.

4.3.1 Tvingande

I kommunallagen⁶⁵ sjätte kapitlet 7 § finns lagen om att det kommunalägda energibolaget är ålagda att granska den interna kontrollen. Paragrafen beskriver att alla nämnder och kommunalägda bolag skall tillse att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Nämnderna skall också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett tillfredställande sätt.

Vad gäller det privata näringslivet så skall börsnoterade bolag med en omsättning på minst 3,2 miljarder kronor utföra internrevision. Detta regleras genom bolagskoden punkt 3.7 där man kan läsa

⁶³ Coso. http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm (20060509)

⁶⁴ FAR. *Samlingsvolym del 2*. (2005).

⁶⁵ Kommunallagen 2002:249.

att styrelsen skall tillse att bolaget har en god intern kontroll och skall utvärdera bolagets kontrollsystem. En rapport avseende den finansiella rapporteringen, hur den är organiserad samt hur väl den fungerat under året skall utformas av styrelsen. Rapporten granskas sedan av revisorerna och bifogas årsredovisningen. Om inte bolaget har en granskningsfunktion skall styrelsen årligen utvärdera behovet av en sådan.⁶⁶

4.3.2 Frivilliga

I privata aktiebolag, förutom de ovan nämnda, finns det inget lagstadgat tvång på att man ska ha en särskild granskning av den interna kontrollen. I aktiebolagslagens elfte kapitel kan man läsa om allmän och särskild granskning. Ett aktiebolag har tillåtelse att utse en eller flera så kallade lekmannarevisorer att utföra granskning, de skall då *”granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver”*.⁶⁷

Den svenska koden för bolagsstyrning riktar sig primärt mot stora aktiebolag, men rekommenderas även som en frivillig variant för andra företag. I koden står det att styrelsen har ansvaret för att bolaget har ett formaliserat och transparent system vilket ska se till att fastlagda principer efterlevs när det kommer till den interna kontrollen och finansiella rapporteringen. Dessutom ska systemet se till att ändamålsenliga relationer med bolagets revisorer upprätthålls. Styrelsen skall även dokumentera hur de säkerställer kvaliteten i finansiella rapporter och upplysa om detta.⁶⁸ Ett revisionsutskott skall upprättas i vilket majoriteten skall vara oberoende, med oberoende menas att personerna är oberoende till bolaget och bolagsledningen. Revisionsutskottet skall fortlöpande träffa bolagets revisor för att informera sig, diskutera samordningen mellan den interna och externa revisionen och risker i bolaget. Utskottet ska *”svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering”*.⁶⁹

⁶⁶ Bolagskoden. kap 3.7 2005.

⁶⁷ Aktiebolagslagen 2005:551.

⁶⁸ SOU 2004:46. (2004).

⁶⁹ SOU 2004:46. (2004) s 19.

4.3.3 Normativa

God sed är inte preciserad i lagtext utan är en faktiskt förekommande standard bland yrkesutövare eller personer i förtroendeställning, det förekommer dock ofta att lagtexten hänvisar till god sed. IIA har utarbetat en uppsättning normer för internrevisionsyrket, Standards for the Professional Practice of Internal Auditing⁷⁰, som betraktas som god internrevisionsssed. Exempel på god internrevisionsssed är att internrevisionen skall vara oberoende, den skall utvärdera och bidra till förbättring av riskhanterings-, kontroll- och ledningssystem. Syfte, befogenhet och ansvar skall vara definierade i kontrakt i överensstämmelse med Standards och godkänt av ledningen.

4.4 Yrkesutövare

Att granska den interna kontrollen är som vi nämnt tidigare en viktig del i att värdera den interna styrningen och kontrollen. Denna granskning utförs internt eller externt och kräver en viss kompetens som behandlas nedan. Kommunen har förtroendemän som kontrollerar att lagar och rekommendationer efterlevs av granskaren, detta utförs av lekmannarevisorn. Lekmannarevisorn har i sin tur ett samarbete med revisorn genom att internrevisionen ligger till grund för revisionsarbetet. Ett fungerande samspel mellan dessa yrkesutövare är nödvändigt för att internrevisionen skall få den effekt som avses.

4.4.1 Intern/extern granskare

De flesta granskare har någon form av akademisk utbildning av längre eller kortare slag. Här finns civilekonomer, jurister, ingenjörer, socionomer med flera. En del är långvägare, som jobbat i många år och känner väl till organisationens verksamhet. Granskaren är bra på två saker – hur man tar reda på saker och hur den egna organisationen ser ut. Utredningsmetodik, revisionsmetoder och analysteknik är ena sidan av den kompetens man behöver som granskare. Den andra sidan är att verkligen känna till hur den egna organisationen fungerar och vilka risker och möjligheter som den står inför. Båda delarna är lika viktiga för att kunna göra ett bra jobb.

Bredd och omväxling ger granskare ett brett perspektiv på organisationen, tillexempel utvärderas kommande teknologier, analys av möjligheter, undersökning av globala frågeställningar, värdering av risker, styrning, etik, kvalitet, ekonomi och effektivitet. Vidare säkerställer granskaren att

⁷⁰ Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. (2001).

organisationens styrprocesser klarar att hantera hinder och risker samt kommunicerar information och omdömen med klarhet och noggrannhet.

För att bli granskare har man vanligen jobbat några år med helt andra saker. En del har jobbat som revisorer och sadlar om efter några år. Andra har jobbat som personalchefer, ekonomer, handläggare, lärare, utredare eller något annat inom organisationen och byter arbetsuppgifter inom organisationen. Det är ovanligt att gå direkt till internrevision från examen. Det beror på att det krävs rätt mycket kunskap och erfarenhet för att bli en bra granskare, och det har man vanligen inte när man slutat sin utbildning.⁷¹

Det finns i IIA: s Standards⁷² inga krav på att granskaren skall ha en viss formell utbildning eller examen. Av Attribute Standards⁷³ framgår att granskaren skall besitta den kunskap, färdighet och annan kompetens som krävs för att utföra arbetsuppgifterna. Sålunda finns det krav på att granskare skall ha den kompetens som motsvarar arbetsuppgifterna, trots att det idag inte finns någon bestämmelse om formell kompetens eller erforderlig examen. SOU 2003:93⁷⁴ menar att rätt kompetens hos granskarna är en av de viktigaste förutsättningarna för att behålla kvalitén inom internrevisionen.

SOU 2003:93⁷⁵ menar att inom revisorsyrket finns en stark tradition att genom kompetensutveckling och certifiering kvalitetssäkra medarbetarnas kunskaper och färdigheter. En granskare redovisar självständigt iakttagelser och rekommendationer, för att redovisningen skall bidra till förbättringar är det nödvändigt att den interna granskaren är trovärdig. För att uppnå trovärdighet är det nödvändigt att kunna påvisa att granskaren är tillräckligt kompetent för att göra korrekta bedömningar utifrån ett väl utfört revisionsarbete. Författarna anser att utifrån ovanstående är det av vikt att det tas fram en kompetensprofil som specificerar behovet av grundläggande generella kunskaper, för att granskaren skall kunna arbeta utifrån god internrevisions- och internrevisorssed.

Internrevisorernas förening bedriver utbildning som dels syftar till att klara en CIA-examen som testar granskarens kunskap och förmåga rörande aktuell internrevisionspraxis, utformad av IIA, dels

⁷¹ Internrevisorernas förening. <http://www.internrevisorerna.se>

⁷² Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. (2001)

⁷³ Ibid

⁷⁴ SOU 2003:93. (2003).

⁷⁵ SOU 2003:93. (2003) s 100.

motsvarar granskarnas utbildningsbehov. Kurserna är inriktade på revisionsmetodik av olika slag, presentations- och intervjuteknik, kvalitetssäkring samt hur internrevisorn kan skapa värde för sin uppdragsgivare. Det finns även andra utbildningsföretag som erbjuder utbildningar som kan vara relevanta för granskare. SOU 2003:93⁷⁶ menar att det finns ett gott utbud av kurser och seminarier som tar tillvara på utgångspunkterna i god internrevisions- och internrevisorssed.

4.4.2 Lekmannarevisorn

Lekmannarevisorns uppdrag är att granska om verksamheten sköts på ett lämpligt och ekonomiskt tillfredställande sätt enligt ägarens vilja och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Lekmannarevisorn ska genomföra uppdraget enligt god sed för detta slag av granskning. Resultatet av granskningen kommuniceras muntligt och skriftligt med bolagsledning och ägare. Dokumentation sker i promemorior och rapporter. Uppdraget utmynnar i en årlig granskningsrapport till bolagsstämman. Den ska också överlämnas till ägaren fullmäktige. I rapporten uttalar sig lekmannarevisorn över tillståndet i bolaget utifrån sin granskning och tar ställning till om anmärkning ska riktas mot styrelse och VD t ex vid avvikelser från ägarens direktiv eller allvarliga brister i den interna kontrollen.⁷⁷

I helägda kommunala aktiebolag ska fullmäktige utse minst en lekmannarevisor. Oftast utser fullmäktige en eller två till varje bolag och i allmänhet också ersättare till dessa. Kravet på att utse lekmannarevisorer gäller från 1999 och är reglerat i Kommunallagen⁷⁸ 3 kap 17 §. Uppdragstiden knyts till mandatperioden i kommunen. Lekmannarevisor är ett bolagsorgan reglerat i Aktiebolagslagen⁷⁹ 10 kap. Övriga bolagsorgan är stämman, styrelse, VD och revisor. Dessa är alltid obligatoriska. Lekmannarevisorer är obligatoriska i helägda kommunala bolag. I övriga bolag utses lekmannarevisorer om ägaren så önskar. Lekmannarevisor utses alltså med stöd av Kommunallagen, men utför sitt uppdrag som det är reglerat i Aktiebolagslagen.

Att vara lekmannarevisor är ett civilrättsligt uppdrag som kan sägas byggas på ett avtal. Lekmannarevisorn är inte en myndighet och inte heller förtroendevald på samma sätt som ledamöter och revisorer i kommunen. Uppdraget kan avbrytas från båda parter när som helst, men genom konstruktionen att fullmäktige utser lekmannarevisorn blir funktionen i praktiken betraktad och behandlad som en förtroendevald. Granskning som görs av revisor ger inte alltid tillräckliga

⁷⁶ SOU 2003:93. (2003) s. 103.

⁷⁷ Aktiebolagslagen 2005:551.

⁷⁸ Kommunallagen 2002:249.

⁷⁹ Aktiebolagslagen 2005:551.

förutsättningar för en prövning av särskilda kommunala aspekter på verksamheten. Då kan en granskning genom icke examinerade personer med erfarenhet av kommunal verksamhet ofta vara av större värde.⁸⁰

4.4.3 Revisorn

”Att vara revisor i en kommun är ett kommunalt förtroendeuppdrag vars syfte är att med oberoende, saklighet och integritet främja och granska verksamheten i nämnder och styrelser. Den förtroendevalda revisorns kompetens består i att ha en politisk och ytterst medborgerlig förankring som grund för att pröva om den politik och de uppdrag som fullmäktige demokratiskt beslutar om också genomförs.”⁸¹

Revisorernas uppgifter är att årligen granska all verksamhet enligt god revisionsred. De ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt och ekonomiskt tillfredställande. De ska även granska om räkenskaperna är rättvisande samt om den interna kontrollen är tillräcklig. Stöter de på något som ger misstanke om brott ska detta anmälas till dem som berörs. Om detta inte åtgärdas är revisorn skyldig att anmäla till kommunfullmäktige.

En viktig del av revisionen är att analysera och bedöma risker. För att kunna utföra revisionen på ett effektivt sätt och i rätt tid måste revisorn skaffa sig kunskap om verksamheten vilken hjälper till att identifiera händelser, transaktioner och andra förhållanden vilka kan ha väsentlig betydelse på årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning utav verksamheten. Revisorn måste göra en preliminär bedömning av inneboende risk och kontrollrisk samt identifiering av väsentliga granskningsområden. Han skall fastställa väsentlighetsnivå för granskningen och dessutom göra en riskbedömning av förekomsten av väsentligt felaktiga uppgifter inklusive erfarenheter från tidigare gjorda revisioner. Revisorn behöver även identifiera de redovisningsområden som innefattar uppskattningar vilka används i bokföringen.⁸² Andra saker som revisionen tar hänsyn till är granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden där man tittar på bl. a internrevisionens arbete och hur det påverkar den externa revisionens granskningsåtgärder.⁸³

⁸⁰ Sveriges kommuner och landsting. (2006) s 14-20.

⁸¹ Svenska kommunförbundet och landstingsförbundet. (2002).

⁸² FAR. *Revision – en praktisk beskrivning*. (2006) kap 3.

⁸³ FAR. *Samlingsvolym del 2*. (2005) s 344-345. samt FAR. *Revision – en praktisk beskrivning*. (2006) kap 2.

För att kunna utföra revisionen behöver därför revisorn utarbeta en plan för revisionen. Planen ger sedan vägledning vid utarbetandet av granskningsprogrammet. Revisorn behöver kunskap om verksamheten vilket innefattar branschförhållanden och ekonomiska faktorer vilka påverkar företaget och kompetensnivån i företagsledningen. Revisorn behöver dessutom veta vilka särdrag avseende företaget, verksamheten, resultatutvecklingen och eventuella ändringar gjorda efter senast gjorda revision.⁸⁴ För att kunna utarbeta en övergripande revisionsplan behöver även revisorn kunskap och förståelse för verksamhetens redovisningssystem och system för intern kontroll, tillämpade redovisningsprinciper och ifall det varit några ändringar utav dessa. Revisorn behöver även vara insatt i uttalanden i redovisnings- och revisionsfrågor utifall något utav gjorda uttalande kommer att påverka revisionen.

4.4.4 Samverkan

Lekmannarevisorns och revisorns uppdrag korsar varandra. De behöver därför kommunicera och samverka. Konkret handlar det om informationsutbyte, planering, gemensamma möten samt avstämning av resultat. Samverkan innebär inte gemensam granskning och bedömning utan det är viktigt att varje bolagsorgan är tydligt i sitt eget uppdrag.⁸⁵ Komrev⁸⁶ anser att det samarbete som finns mellan revisorer och lekmannarevisorer skapar en fruktbar process som bidrar till att föra revisionen närmare den kommunala vardagen.

Månsson & Törnqvist⁸⁷ har i sin magisteruppsats kommit fram till att informationsutbyte är viktigt för granskarens samarbete med revisorn, bland annat för att undvika dubbelarbete. Undersökningen visar dock på att framförallt granskaren saknar information. Författarna menar dock att en eventuell certifiering som granskare inte påverkar sambandet nämnvärt, utan de tror snarare att personkemin dem emellan kan vara av betydelse för informationsutbytet. Problemet med samarbete kan bero på att de konkurrerar om samma arbetsuppgifter. Dock menar författarna att de auktoriserade revisorer som är positivt inställda ser fördelen med att någon som kan bolaget, kan lägga mycket tid på kontroller och rutiner.

⁸⁴ FAR. *Samlingsvolym del 2*. (2005) s 344-345. samt FAR. *Revision – en praktisk beskrivning*. (2006) kap 2.

⁸⁵ Sveriges kommuner och landsting. (2006) s 14-20.

⁸⁶ Komrev. (1997) s 10-12.

⁸⁷ Månsson och Törnqvist. (2004) s 39-40.

5 HUR GÖR ANDRA KOMMUNER

I detta kapitel beskriver vi hur man arbetar i Lunds och Helsingborgs kommuner med sina energibolag. För att kunna göra detta har vi gjort intervjuer med respektive lekmanarevisor.

5.1 Lunds kommun och Lunds energi

Lunds kommun är beläget i västra Skåne och har drygt 100 000 invånare. Kommunen är ägare till tre stycken bolag, däribland Lunds Energikoncernen AB. Lunds kommun äger 82 procent av bolaget, övriga ägare är kommunerna Eslöv, Lomma och Hörby. Lunds Energikoncernen går under holdingbolaget Krafringen AB. Lunds Energikoncernen är i sin tur uppdelat på fem delområden med sammanlagt 15 dotterbolag.⁸⁸

Lunds Energi och övriga kommunala bolag ska tillvarata kommunens intresse och hålla en bra ekonomisk hushållning. De ska även rätta sig efter kommunens ägardirektiv. Det finns en bolagsordning där det står vilken verksamhet som ska bedrivas, t.ex. för Lunds Energi står det att de ska leverera el till rimliga priser.

Lunds Energi levererar energi, tjänster med energianknytning samt el- och kommunikationsnätjänster i Lund och Lomma med omnejd. Det slags energi som erbjuds är fjärrvärme, naturgas och fjärrkyla. Bolagets mål är att skapa största möjliga energinytta med minsta möjliga miljö- och klimatpåverkan.⁸⁹

Lunds Energi vill gärna sköta sig självt, men kommunen har uppsiktsplikt, det ingår i bolagsordningen. Bland annat ska kommunfullmäktige vara med när stora och kostsamma beslut ska fattas. Lunds Energi ska även ge utdelning till ägarna.

⁸⁸ Lunds kommun. <http://www.lund.se/>

⁸⁹ Lunds energi. <http://www.lundsenergi.se/foretagsfakta>

5.1.1 Revision och internrevision

Revisorn har ej som uppgift att granska verksamheten utan bara bokföringen. Han ska dock uttala sig om den interna kontrollen och det är han som har det ekonomiska ansvaret. Revisorn rapporterar till lekmannarevisorn om något är fel.

Rasch⁹⁰ definierar internrevision som något man gör för ”att granska sin egen verksamhet, det ska man alltid göra. För mig är det A och O.” Hon säger även att det är A och O att följa upp en verksamhet och de mål som är uppsatta, hon anser att det skulle kunna vara konsulter som gör det men att man måste kunna granska sin egen verksamhet.

Allt sedan kommunen har blivit mer aktiv ägare har granskningen av den interna kontrollen blivit viktigare. Än så länge är det lekmannarevisorerna som fungerar som interna granskare och man har anlitat Öhrlings Pricewaterhouse Coopers för hjälp. Numera har man ett revisionsutskott på Lunds Energi. De som ingår där är anställda på bolaget. I och med detta hoppas man att granskningen ska bli effektivare.

5.1.2 Intern kontroll

Kommunstyrelsen har, som nämnts tidigare, uppsiktsplikt över att den interna kontrollen fungerar. Bolaget ska upprätta ett schema för kontrollen, vad ska granskas, när ska det granskas och vem ska granska. Detta ska sedan rapporteras till kommunstyrelsen. Utgångspunkten ska alltid vara risk och väsentlighet, Rasch⁹¹ menar att bolagen måste ha en intern kontroll för att verksamheten ska fungera. Varje år är det något speciellt som alla inom kommunen måste granska, i år är det t.ex. klagomålshanteringen.

I Lunds Energi har man mycket policys och styrdokument, dessa ska lekmannarevisorn se till så att de följs. Bolaget själv utser personer som skall granska den interna kontrollen. Rasch⁹² menar att man har mycket bra intern kontroll på Lunds Energi.

5.1.3 Lekmannarevisorn

Alla delägare i Lunds Energi utser varsin lekmannarevisor samt en ersättare till denna. Totalt blir det alltså åtta stycken. Ersättarna kommer i framtiden att försvinna och ersättas med fler revisorer.

⁹⁰ Rasch. Intervju 20060502,

⁹¹ Ibid.

⁹² Ibid.

Rasch⁹³ är utsedd av kommunen i Lund att vara lekmannarevisor på Lunds Energi. Lekmannarevisorerna ska se till att bolaget har intern kontroll.

Lekmannarevisorerna skriver tillsammans en revisionsberättelse för bolaget. Det står i ägardirektiven att de har rätt till ett sakkunnigt biträde. Här har de haft lite problem eftersom bolaget anser att de kan använda revisorn som sakkunnigt biträde. Lekmannarevisorerna har hellre velat välja någon annan och det har de nu äntligen fått göra.

Lekmannarevisorerna är med och fastställer ett protokoll för granskningen av den interna kontrollen. De avger därefter en granskningsrapport som sedan revisorn använder när han avgör om ansvarsfrihet eller ej.

Det ställs inga krav på utbildning för lekmannarevisorn. Det ska vara en lämplig person som helst har intresse och rätt kunskap, det måste vara en kommuninvånare dock.

5.2 Helsingborgs kommun och Öresundskraft

Helsingborgs kommun är beläget i nordvästra Skåne och har drygt 122 000 invånare. Kommunen är med och äger sju stycken bolag och ett av dem är Öresundskraft. Öresundskraft AB har under årens lopp utvecklats till en komplett energikoncern med en ökande regional framtoning. De har sitt säte i Helsingborg med verksamhet i hela Sverige och delar av Danmark. Öresundskraftkoncernen är ett bolag med moderbolaget Öresundskraft samt sex dotterbolag, verksamheten är sedan uppdelad på sex affärsområden, men de har en gemensam ekonomifunktion. Deras verksamhet ska i huvudsak producera och leverera el till kommuninvånarna till ett rimligt pris som ligger under medelpriset.⁹⁴

5.2.1 Revision och internrevision

Man har ett eget revisionskontor med fyra stycken anställda, en stadsrevisor och tre övriga. Två av dem är certifierade kommunrevisorer och de andra två är på väg att bli. Kontoret arbetar med verksamhetsrevidering och vanligt ekonomiskt revisionsuppdrag. Siffergranskningen köper man av en revisionsbyrå. Revisionsberättelsen lämnas till kommunfullmäktige.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Helsingborgs kommun. <http://www.helsingborg.se/>

Borgvald⁹⁵ menar att internrevision gör man själv i bolaget och att man måste bestämma sig för vad man är ute efter. Han säger också att det ofta är skillnad på vad folk säger och på vad de gör. Han definierar internrevision som ett hjälpmedel bolagen har för att hålla rätt på sin ekonomi.

I Öresundskraft använder man internrevision vid upptäckter av fel eller när man vill göra uppföljning. Då skapas en grupp för internrevision eller så köps tjänsten in, då från samma byrå som den där revisorn kommer från. Utgångspunkten ska då vara risk och väsentlighet. Borgvald menar att det är lättare att göra analysen om man kan verksamheten och att om man har kompetens i huset ska man hålla internrevisionen internt. Har man inte kompetensen kan man köpa tjänsten externt.

5.2.2 Intern kontroll

I Öresundskraft har man system för intern kontroll, olika system för olika verksamhetsområden. Man planerar väl för sin interna kontroll och man har t.ex. rutiner för vem som får attestera, hur många som skall attestera etcetera. Bolaget ser själva till så att systemen fungerar och det är upp till dem att följa dem. Systemen fungerar som ett arbetsredskap för bolaget.

Lekmannarevisorn ser till så att de har en plan för den interna kontrollen men han kontrollerar inte själva kontrollen.

5.2.3 Lekmannarevisorn

Lekmannarevisorerna i Öresundskraft är från kommunens stadsrevision. Deras uppgift är att se till att ägardirektiven följs, de utför även specialgranskningar som i år är kontroll av styrnings- och ledningsprocesserna.

Lekmannarevisorerna samarbetar med ledningen på så sätt att de träffas inför varje revision och man talar om vad som ska göras, man gör även detta med styrelseordförande.

Hittar lekmannarevisorn något konstigt eller fel, då förs ett samtal med vederbörande, man för en diskussion och hjälper till. Man får bara akta sig för att bli en organisationskonsult säger Borgvald.

⁹⁵ Borgvald. Intervju 20060504.

6 ANALYS

I kapitlet analyserar vi vårt insamlade material från litteraturgenomgången och den empiriska undersökningen. Vi diskuterar oss fram till lösningar användbara för Kristianstad kommun. Lösningar presenteras löpande i kapitlet och vi följer teorikapitlets disposition.

6.1 Revision

Den externa revisionens uppgift är att kritiskt granska, bedöma samt uttala sig om företagets redovisning och förvaltning. Innan en revision kan genomföras krävs en planering vilken grundar sig i god kunskap om verksamheten som ska revideras. Eftersom alla företag ser olika ut finns det inget som säger hur revisionen skall se ut, utan varje företag granskas utifrån sina förhållanden.

Revision i kommunala bolag gentemot revision i aktiebolag skiljer sig till viss del. I aktiebolag är syftet att granska årsredovisning och bokföring samt ledningens skötsel av bolaget. Medan revision i det kommunala bolaget skall ge tilltro till verksamheten, vara ett stöd för fullmäktiges krav på ansvar samt tillvarata uppdragsgivarens intresse. Thulin⁹⁶ å sin sida menar att skillnaden ligger i att det kommunala bolaget har ett kommunalt ändamål och att huvudsyftet inte är vinst. De kommunala bolagen arbetar mer långsiktigt och utsätter sig inte i samma utsträckning som aktiebolagen för risker.

6.2 Internrevision

Med det ökade fokus på den interna kontrollen ökar behovet av att säkerställa kontrollerna vilket oftast görs genom internrevision. IRF:s definition på internrevision tycker vi förklarar bra vad internrevision är och vad den gör. Vi anser det viktigast att internrevisionen identifierar risker och upptäcker eventuella fel, samt att man genom internrevisionen hittar förbättringar som kan genomföras. Det är även viktigt att internrevisionen skapar möjlighet för ledningen att värdera den interna styrningen och kontrollen.

Borgvald definierar internrevision som ett hjälpmedel åt bolagen för att ha koll och hålla rätt på sin ekonomi. Rasch i sin tur ger definitionen att internrevisionen ska vara till för att granska sin egen

⁹⁶ Thulin. Intervju (20060503).

verksamhet. Thulin⁹⁷ menar att internrevision är ett mellanting mellan intern kontroll och revision, man är sin egen revisor.

Kristianstad kommun ser internrevision som en metod för att säkerställa att rutiner och ansvarsindelning följs och därmed minskar man risken att personalen skadar arbetsgivaren. I Kristianstad har man uppföljningsrutiner varje månad där man får feedback på hur lagar har följts, rutinerna innehåller även information om hur den interna kontrollen fungerar och om den är korrekt.

Även om de flesta personer ger lite olika definition och uppfattning angående vad internrevision är, så anser vi att det är samma sak de menar. Alla är överens om att internrevision är en granskningsmetod och att den skall hjälpa till att upptäcka fel och brister. Det skall även efter en väl genomförd internrevision gå att ge förbättringsförslag.

Det är först i internrevisionen som eventuella felaktigheter uppdagas och som följd kan eventuella förbättringsåtgärder införas. Det måste inte alltid vara fel som ska åtgärdas utan det kan även vara inom områden som har vissa brister där man känner att det i ett senare skede kan bli fel och därmed förebygga dessa. Syftet med internrevisionen i ett kommunalägt energibolag är i huvudsak att granska den interna kontrollen och att bolaget sköts på det sätt som står i ägardirektiven.

Vi anser att internrevision är en bra och effektiv metod för att granska den interna kontrollen, men även för verksamheten i övrigt. Särskilt i kommunalt ägda bolag tycker vi att en extra granskning, i form av internrevision, är en bra idé eftersom det ligger ett stort allmänintresse i något som kommunen äger.

6.2.1 Intern kontroll

Enligt COSO är syftet med den interna kontrollen att företagsledningen ska få en rimlig säkerhet om att organisationens mål uppnås. Målen är att verksamhetens ekonomiska rapportering är tillförlitlig, lagar och rekommendationer efterlevs samt att verksamheten är ändamålsenlig och effektiv. Utöver vad COSO menar vara syftet med intern kontroll så anser FAR att intern kontroll är organisationens rutiner vilka säkerställer att redovisningen visar en korrekt och rättvisande bild. Det är tänkt att den interna kontrollen ska förhindra att fel uppstår i det dagliga arbetet.

⁹⁷ Thulin. Intervju (20060503).

Efter den senaste tidens alla företagsskandaler har allt mer fokus lagts på intern kontroll och revision utav kontrollen. Hur den interna kontrollen skall utföras eller vad som skall inkluderas regleras inte i lag utan det är upp till verksamheten själv att utforma kontrollen.

Ett företag måste ha en intern kontroll för att fungera, Lunds Energi AB är ett företag som ägnar mycket tid åt att ta fram nya styrdokument och policys vilket gör att bolaget ofta ligger före kommunen i arbetet med att förbättra den interna kontrollen. Även i Öresundskraft har man ett väl fungerande system för den interna kontrollen och man planerar väl för den. Borgvald säger att den interna kontrollen fungerar som ett arbetsredskap för bolaget.

Agardius förtydligar vikten av kontroller, i intervjun framkom det att i Kristianstad kommun är intern kontroll en del utav kommunens kvalitetsarbete. Den fungerar som ett system och medel för bevarandet utav ekonomiska värden men den interna kontrollen skyddar även personal och förtroendemän ifrån oberättigade misstankar. Kommunen ställer således höga krav och arbetar kontinuerligt med att förbättra den interna kontrollen.

Vi tycker att den interna kontrollen är viktig för att ett bolag ska kunna drivas på ett korrekt sätt. Genom att man har en väl fungerande intern kontroll tror vi att man i bolaget kan arbeta effektivare och risken för fel blir mindre.

6.3 Lagar och rekommendationer

Som kommunalägt energibolag har man den fördelen gentemot det privata näringslivet, förutom börsnoterade bolag med en omsättning över 3,2 miljarder kronor, att det finns en lagstiftning att följa. Genom att rätta sig efter kommunallagen så sker det en kontroll av företagens ekonomiska förhållanden och förvaltning, så att ägarna, det vill säga kommunen men även vi kommuninvånare skall känna förtroende för det som sker i energibolaget. Vi som kommuninvånare har definitivt ett intresse i att bolaget sköter sig på alla sätt, dels har de en leveransskyldighet av el inom kommunen men även en skyldighet att göra bästa möjliga affär, för att kunna lämna vinstmedel till sin ägare. En annan fördel med en tvingande lag är att det inte skall finnas några betänkligheter om man skall utföra en granskning av den interna kontrollen, utan snarare är frågan hur den skall utföras. Det finns i lagen inga föreskrifter för hur denna granskning skall utföras, vilket betyder att granskningen kan utföras på det sätt som energibolaget finner lämpligt för sina behov.

I Kristianstad kommun följer man det reglemente som kommunalfullmäktige har fastställt. Reglementet är utarbetat och anpassat utifrån kommunens behov och förutsättningar men också från det uttalande som SKL gjort. Förvaltningarna bestämmer själva utifrån verksamhetsområde vad som skall granskas. Men även kommunen ger ut direktiv på vad man vill ha granskat, vilket ofta är samma för alla förvaltningarna. Här kan bolagen skilja sig åt genom att kommunen inte har samma kontroll över dessa som man har över förvaltningarna, dock följs för det mesta samma reglemente. Kristiansstad kommun upplever problem med att det är svårt att få ut de policys som fullmäktige beslutar om. Man upplever att det finns brister i informationen mellan ägare och bolag, som till viss del beror på bristande engagemang från bolagens sida menar Agardius.

På Lunds energi är man helt på det klara med att det skall utföras en granskning av den interna kontrollen. Även i Lund är det bolaget självt som upprättar schema för vad som skall granskas, dock finns det en upprättad bolagsordning där kommunen förelägger vad som skall göras. Rasch menar att om man utför intern kontroll måste man också ha ett kvitto på att den fungerar. På Öresundskraft i Helsingborg utförs internrevision vid behov, det är då utifrån det uppkomna problemområdet som det bestäms hur granskningen skall utföras.

Den internrevision som utförs i energibolagen följer som vi ser det god internrevisionssed samt den frivilliga bolagskoden, genom främst oberoende och rapportering. Visserligen är det nämnder och bolag själva som utför internrevisionen, men genom att den som granskar internrevisionen inte granskar sig själv, så uppnår man ett oberoende. Dessutom rapporteras vad som framkommit vid internrevisionen till kommunstyrelsen, vilket gör att den kan bidra till en förbättring av de styr- och kontrollsystem som upprättats för bolaget att följa. Styrelsen har sedan ansvaret att de fastlagda principerna efterlevs, vilket vi kan konstatera kanske inte alltid har varit fallet genom att det emellanåt uppstår skandaler. Det är först när skandalen är ett faktum, som man reagerar. Vilket förmodligen inte är hela sanningen men det är det som främst kommer till kommuninvånarnas kännedom.

I det privata näringslivet har vi kunnat utläsa att börsnoterade företag med en omsättning över 3,2 miljarder kronor enligt bolagskoden också är tvingade att utföra en granskning av den interna kontrollen eller annars förklara varför den inte följs. Koden togs i kraft den 1 juli 2005 och vi har inte kunnat hitta några effekter av den. Men vi kan bland annat från en artikel i Dagens Industri innan koden togs i kraft, utläsa det olyckliga i att allt fler storföretag drar ner på sin

internrevisionsavdelning. Man anser det vara en mycket olycklig utveckling, eftersom internrevision ger ledningen större möjlighet att förhindra uppkomsten av oegentligheter. Vi kan även förmoda att den turbulens som förekommit på till exempel Enron och WorldCom har legat till grund för lagen. Det är intressant att nu följa den utveckling som kommer att ske inom de stora börsnoterade bolagen och om det kommer att få konsekvenser även för de små och medelstora bolagens krav på framtida internrevision.

Vad gäller de företag som inte är tvingade att utföra en granskning av den interna kontrollen finns det bolag som ändå utför internrevision men det finns också de som inte gör det. Vi ser dagligen exempel på vad som händer när det inte utförs någon internrevision. Vi har redan nämnt skandalerna i USA, men också i Svenska bolag uppstår skandaler. Tetrapak fick för ett par år sedan tips om att det pågick fiffel i ett av de utländska dotterbolagen. Det tillsattes då en internrevision som upptäckte att en av toppcheferna hade förskingrat 50 miljoner kronor, genom transaktioner till egna konton.⁹⁸ Vi känner igen resonemanget, det utförs en internrevision när det är för sent, eftersom oegentligheterna har kunnat pågå en tid. Vi får uppfattningen att det krävs en mindre skandal för att företagen skall inse vikten av att ha en internrevision. Det räcker inte att höra talas om andras skandaler utan man måste uppleva sin egen.

6.4 Den yrkesverksamma

Att använda sig av kompetenta medarbetare är viktigt. I ett kommunalägt bolag krävs inte bara kompetens att utföra internrevision utan det krävs även en kännedom om det politiska styret. De förtroendevalda revisorerna har ett stort ansvar för att styrdokument följs. Även om de utför en viss granskning är den ofta inte tillräcklig, det behövs ytterligare någon form.

6.4.1 Granskaren

Eftersom en granskning av den interna kontrollen är så pass viktig är det även av stor vikt vem personen är som utför granskningen. Ska det vara en anställd på företaget eller ska det vara en konsult? Vem har mest kompetens att utföra granskningen och vem är mest oberoende? Vem det än är så krävs det en viss kompetens. De flesta av dem som granskar har oftast en akademisk utbildning av något slag och personen är ofta bra på att ta reda på saker samt hur organisationer fungerar. För att kunna vara en bra granskare krävs det erfarenhet och därför har den som får jobbet ofta en bakgrund från något annat slags arbete. I många fall är det så att någon byter arbetsuppgifter inom

⁹⁸ Olsson. Dagens Nyheter. (20030107).

organisationen och får uppdraget att granska. Eftersom det krävs mycket kunskap och erfarenhet för att kunna bli en bra granskare är det mycket ovanligt att man kommer direkt från skolan. Som nämnts tidigare finns det inga formella krav på utbildning enligt IIA:s standarder men det är mycket viktigt att man har den kunskap och kompetens som uppgiften kräver och oftast är det de med högre utbildning som uppfyller detta. Vi anser att det ska vara självklart att man har en viss kompetens och erfarenhet och att detta är viktigt att ta hänsyn till vid val av granskare.

Eftersom det är oerhört viktigt att den som granskar är trovärdig förutsätter det en viss kompetens. Det är svårt att lita på något som kommer från en person utan kompetens. Granskaren arbetar ofta självständigt och det är många som ska kunna lita på det han kommer fram till. Vi anser att det finns behov av en kompetensprofil eftersom granskaren ska kunna arbeta utifrån god internrevisions- och internrevisorssed. Det finns utbildning att få, bland annat hos internrevisorernas förening där man kan testas för kunskap och förmåga angående internrevisionspraxis. Även andra företag utbildar och utbudet är stort. Om en granskare har genomgått en utbildning anser vi det vara lättare att vara trovärdig. Det borde vara självklart för en granskare att ha genomgått en viss utbildning.

Thulin⁹⁹ uttalar sig om att det är oerhört viktigt att granskaren förstår processen med revision och att vara så oberoende som möjligt. Han menar också att en konsult heller inte kan vara hundra procent oberoende eftersom han ändå är anställd av företaget. Han menar också att den interna granskaren har lättare än revisorn att ge förslag på förbättringar eftersom han känner företaget väl. Vidare anser han att det borde finnas krav på utbildning, till och med certifiering, vilket är intressant eftersom det ställs så höga krav på revisorn. Även den interna granskaren har stor arbetsbörda och höga krav på sig. Att revisorn har denna åsikt anser vi vara av stor vikt eftersom han själv måste ha nytta av en internrevision. Vi håller med om att kraven borde vara större på en intern granskares utbildning än de är idag. Att alla skall certifiera sig för att bli interna granskare är inte fel, eftersom förtroendet för dem skulle öka och även deras status skulle bli bättre.

På Lunds Energi är det som vi nämnt tidigare än så länge lekmannarevisorn som fungerar som intern granskare och att man tar hjälp av ett revisionsbolag. Dock håller man nu på att starta upp ett revisionsutskott i bolaget, med anställda på företaget, och detta borde leda till en bättre granskning av den interna kontrollen. Detta är bra eftersom det egentligen är lekmannarevisorns jobb att tillse att

⁹⁹ Thulin. Intervju (20060503).

det finns en fungerande intern kontroll samt att ägardirektiven följs, hans uppgift är inte att granska den. Eftersom det inte ställs några speciella krav på utbildning för en lekmannarevisor är han inte mer kompetent än någon annan att utföra granskningen. Därför anser vi att det är viktigt att de kommunala bolagen även blir granskade av någon annan än lekmannarevisorn. Vi tror inte att hans granskning är tillräcklig, utan att ett revisionsutskott eller en intern granskare är en bra idé.

I Helsingborg kommun har man redan ett revisionsutskott, men de arbetar inte med internrevision. Där använder man sig av internrevision vid behov och då är det olika hur man gör beroende på vad man vill få ut av granskningen. Det förekommer att man anlitar konsult, men det är vanligare att man håller det internt. Även i detta bolag ser lekmannarevisorn till att det finns en plan för den interna kontrollen och att den existerar i bolaget. Man utför ingen granskning av den interna kontrollen utan det sköter bolagen själva. Detta system verkar i och för sig fungera bra men det hade kanske varit en bra idé att revisionsutskottet även utför internrevision för att få en bra granskning.

I Kristianstad kommun har man som bekant ålagt bolagen och förvaltningarna att granska den interna kontrollen och dess rutiner. Det viktigaste kravet man har på den som ska utföra granskningen är att personen är väl bekant med det kommunala systemet. Man anser inte att man kan ställa krav på en ekonomisk utbildning med tanke på att man lägger ut jobbet på bolagen och förvaltningarna. De har i och för sig en viss intern utbildning och man tror att den som får arbetsuppgiften ser det positivt. De ställer också krav på att man inte ska ha koppling till det man granskar. På C4 är som sagt problemet vem som skall utföra internrevisionen och viktigt är då att dessa krav blir uppfyllda. Man skulle kunna anlita en konsult, frågan är bara om pengarna finns och hur stort mervärdet skulle bli. Oberoendekravet blir i alla fall då helt uppfyllt. Likväl menar Lindén¹⁰⁰ att internrevision aldrig kan bli oberoende på samma sätt som den externa revisionen, eftersom uppdraget utgår från styrelse eller VD. Det är dock viktigt att man rapporterar till styrelse eller VD för att minimera riskerna att bli beroende till någon lägre nivå i organisationen. Även den personliga integriteten är av synnerlig vikt, den får man aldrig ge avkall på! Vi anser att man kan ställa krav på utbildning för att få en internrevision som uppfyller sitt syfte, det är viktigt att personen är insatt i fenomenet revision och har en ekonomisk förståelse. Eftersom det inte finns något "korrekt sätt" att utföra intern kontroll och internrevision på, menar vi att personen som skall utföra internrevisionen inte bara skall vara väl insatt i hur man utför revision

¹⁰⁰ Lindén. Intervju (20060528).

utan även hur man kan utföra kontrollsystem. Kraven är många, till exempel ska inte personen som utför den interna kontrollen även utföra internrevision på densamma. Därför vill vi påpeka att viss grad utav oberoende måste den interna granskaren besitta men i vilken grad går att diskutera. Hur oberoende granskaren skall vara anser vi till viss del beror på vilken typ av verksamhet det är och hur stor verksamheten är. Det viktigaste dock är att man inte granskar sig själv och det man själv arbetat med. Vi anser heller inte att man ska granska sina närmaste medarbetare och sin egen avdelning.

Vad gäller valet av en anställd eller extern granskare anser Lindén¹⁰¹ att det inte finns någon större skillnad. Ofta sägs den anställde ha större branschkunskap men det beror på hur länge man varit på företaget respektive vilken bakgrund konsulten har. Dessutom kan det vara bra att ha en utomstående ögon ibland. Det förekommer att internrevisionstjänster tillhandahålls av revisorn eller av personer med liknande bakgrund, vilket är mindre lämpligt. Uppdragets karaktär skiljer sig alltför mycket åt och revisorn har oftast inte den specialistkompetens som behövs. Den specialiserade, outsourcade internrevisionen arbetar som regel efter senast tillgängliga metodik enligt internationell standard, det gör sällan den anställde interna granskaren eller revisorn för den delen. Att kombinera egen internrevision med en viss del outsourcing kan vara lyckosamt. Det viktigaste är att det är rätt person och att uppdraget är tydligt definierat!

6.4.2 Lekmannarevisorn

I de kommunala bolagen har man lekmannarevisorn som utför en del granskning. Dessa utses av kommunfullmäktige och har som sagts tidigare ett civilrättsligt uppdrag. Lekmannarevisorn ska som sagt bedöma om den interna kontrollen är tillräcklig och i och med det utförs en viss granskning av den. Dock är denna granskning inte tillräcklig i många fall och man behöver ytterligare en person som utför granskning. Detta har visat sig i många kommuner och bolag den senaste tiden. Även privata aktiebolag har rätt att utse lekmannarevisorer men där är det inte lagstadgat som i de kommunalt ägda bolagen. Om man utser en lekmannarevisor i ett privat bolag har han samma arbetsuppgifter som en lekmannarevisor i ett kommunalt bolag. Det är även viktigt att de utför sitt jobb enligt god revisionssed, som det är för alla revisorer.

¹⁰¹ Lindén. Intervju (20060528).

Lekmannarevisorerna i de två referensbolagen jobbar likartat. Lekmannarevisorn i Helsingborg verkar arbeta lite närmare företaget med mycket god kontakt. I Lund verkar det som att bolaget är så pass effektivt och deras interna kontroll så bra att det inte blir några större problem för lekmannarevisorn. De anser båda att de har ett gott samarbete med styrelse, ledning och revisorer. Något man i Kristianstad anser att man behöver förbättra, det krävs en större dialog kring uppföljningen i bolagen inte bara när något är fel.

Vi har fått den uppfattningen att lekmannarevisorn inte har som uppgift att granska den interna kontrollen utan bara se till att den finns där. Därför är vi av den åsikten att det ska finnas ytterligare någon eller några som utför granskning av den ekonomiska verksamheten och den interna kontrollen. Särskilt eftersom det i kommunala bolag finns ett allmänintresse att allt fungerar som det skall och att inga oegentligheter försiggår.

6.4.3 Revisorn

Revisorns uppgift är inte att granska den interna kontrollen utan han ska analysera och bedöma risker. Även han behöver då skaffa sig goda kunskaper om verksamheten och dess omgivning. Hans kunskap och förmåga att förstå och analysera kan dock vara till stor nytta även när det gäller den interna kontrollen. Det är av stor vikt att den interna kontrollen fungerar för att revisorn ska få den information han behöver. Gemensamt för revisorn och lekmannarevisorn är att de ska ta utgångspunkt i väsentlighet och risk.

6.4.4 Samverkan

Ofta verkar det vara så att revisorn, lekmannarevisorn och granskarens arbete går in i varandra, vilket leder till ett behov av samverkan dem emellan. Säkert är det så att de har stor nytta av varandras arbete och för att undvika dubbelarbete är kommunikation viktigt. Därför tror vi att en viss förståelse för varandras arbete är väsentligt.

Lekmannarevisorn på Lunds Energi uttalade sig om att det är revisorn som har det ekonomiska ansvaret men att han även skall kunna uttala sig om den interna kontrollen. Hon menar också att samverkan är viktigt eftersom det är till lekmannarevisorn som revisorn går när något är fel. En god personkemi dem emellan underlättar säkert arbetet. I de kommuner vi har undersökt finns det ett visst samarbete mellan revisorn och lekmannarevisorn, främst verkar det som att man vill undvika dubbelarbete.

Enligt Thulin¹⁰² är han skyldig att ha nytta av den internrevision som finns i ett bolag. Det förekommer även att revisorn biträder lekmannarevisorn eller granskaren och detta visar på hur viktigt det är med samverkan de olika parterna emellan för att uppnå bästa möjliga resultat. Även för att samverkan skall fungera anser vi att det är viktigt med kompetens, att de har förståelse för varandras arbete. Om det finns en bra samverkan och kommunikation tror vi att det underlättar arbetet för alla parter och att resultatet blir bättre.

Lindén¹⁰³ menar att samverkan skall finnas, bl. a för att undvika onödigt dubbelarbete. Däremot är det viktigt att den interna granskaren arbetar oberoende i förhållande till den externa revisionen, han eller hon får aldrig uppfattas som "assistent" till revisorn! I de fall internrevisionen har betydande inslag av finansiell revision kan resultatet av granskningen vara av stort värde för revisorn och då ökar naturligtvis utbytet och samarbetet dem emellan.

¹⁰² Thulin. Intervju (20060503).

¹⁰³ Lindén. Intervju (20060528).

7 RESULTAT

I resultatkapitlet redogör vi för vad vi kom fram till i föregående avsnitt, en sammanfattning av resultatet i analysdelen. Vi redovisar slutsatserna i form av generella råd till kommuner och kommunala bolag för att slutligen presentera konkreta råd till C4 Energi, när de skall införa internrevision.

7.1 Råd till kommunala bolag

Vid införande av internrevision i ett kommunalägt energibolag anser vi att det finns en del aspekter att ta i beaktande. På C4 i Kristianstad kommun har man dessutom ställt sig frågan vem som skall utföra internrevisionen, skall man internt anställa en person eller skall man anlita en konsult. Vi har utifrån denna undersöknings slutsatser inte ett svar att ge utan vi ger ett antal råd som skall ses som en vägledning.

Verksamheter behöver först utvärdera lekmannarevisorns roll som granskare, i vilken utsträckning utför han granskning. Anses inte lekmannarevisorns granskning tillräcklig behövs komplement vilket kan vara internrevision. I både Lund och Helsingborgs kommuner är lekmannarevisorerna utsedda personer vilket verkar fungera bra medan Kristianstad kommun har utsett revisorer från Öhrlings Pricewaterhouse Coopers till lekmannarevisorer. Vilken funktion fyller egentligen lekmannarevisorerna i Kristianstad? Kanske kan deras roll utökas för att fylla bolagets ökade behov av granskning.

Det är enligt kommunallagen krav på att en granskning av den interna kontrollen utförs och att göra det genom internrevision anses vara ett bra sätt. Det är viktigt att om man utför internrevision skall den utföras regelbundet, så att den får den effekt som den är avsedd att få. Man skall lära sig av andras misstag, det är i dagens informationssamhälle onödigt att begå samma misstag om och om igen.

En viktig sak att ta hänsyn till vid valet av intern granskare är oberoendet. Den som granskar måste vara så oberoende som möjligt till det som granskas. För att uppnå någorlunda oberoende är det viktigt att den som granskar internrevisionen inte granskar sig själv. Utifall en verksamhet väljer att utföra internrevisionen internt kan detta lösas genom att olika avdelningar granskar varandra, man har då fördelen att man kan verksamheten och inte behöver lägga tid på att sätta sig in i ett nytt

område. Om en verksamhet skulle anställa en person som enbart skulle arbeta med internrevision måste de väga nyttan med kostnaden. Verksamhetens storlek får även en avgörande roll vid beslutet, om verksamheten är relativt liten så uppkommer frågan om en person kan hållas sysselsatt med internrevision. Med det menar vi att innan det anställs en person för enbart utförande av internrevision, behövs det först en genomgång på hur många timmar revisionen kan tänkas ta i anspråk. En möjlighet är också att anlita en konsult som enbart utför internrevision åt företaget. Att anlita en konsult skulle uppfylla kravet på oberoende väl, men vi tror inte att det uppväger den kunskap om verksamheten som konsulten inte har. Det första han måste göra är att sätta sig in i hur allt fungerar och det kan bli kostsamt.

Det finns idag inga krav på certifiering men vi anser att kommunen ska se till att den som blir utsedd till att utföra internrevisionen/granskningen får den utbildning som behövs. Detta tror vi är bra för det förtroende som måste finnas för den interna granskaren.

En annan viktig egenskap hos den interna granskaren anser vi vara social kompetens. Personen måste vara bra på att samarbeta och på att få tag på information. Det är viktigt att personen som väljs kan kommunicera och ha nytta av annat revisorn och lekmannarevisorn. Även här är kompetens och förståelse viktigt för att samarbetet skall fungera.

Vem man än väljer anser vi att man ska ställa krav på kompetens och om det är möjligt erfarenhet. Personen som utför granskningen behöver en viss kunskap och förståelse för fenomenet revision. Han måste även ha den kunskap som krävs för att arbeta utifrån internrevisions- och internrevisorssed.

En annan idé kan vara att bilda ett revisionsutskott som inte arbetar på något av bolagen utan bara arbetar med att utföra internrevision. På så sätt blir kravet på oberoende uppfyllt, när utformningen utav revisionsutskottet görs skulle dom kunna följa det som står i bolagskoden. Bolagskoden säger i punkt 3.8.2 att revisionsutskottet skall bestå utav minst tre styrelseledamöter, majoriteten skall vara oberoende i förhållandet till bolaget och dess ledning. Koden säger även att en utav ledamöterna skall vara oberoende till bolagets större ägare, kommunen. En styrelseledamot som ingår i bolagsledningen får inte ingå i utskottet.

7.2 Råd till C4-Energi

Den kommunala verksamheten bestämmer till viss del själva vad de vill ha granskat, dock kan fullmäktige ge ut direktiv på vad som skall granskas. Rapporteringen skall ske till kommunstyrelsen så att de kan göra uppföljningsarbete och komma med åtgärdsplaner. På C4 är det bolaget själva som kommer att bestämma vad internrevisionen ska granska men vi anser att ett samarbete mellan bolaget och kommunen skulle vara bra.

Utifall C4 Energi anställer en person som enbart skall arbeta med internrevision måste de väga nyttan med kostnaden, elbolaget är relativt litet så frågan är om en person kan hållas sysselsatt enbart med internrevision. Med det menar vi att om C4 Energi vill anställa en person för internrevisionen måste de först göra en genomgång på hur många timmar revisionen kan tänkas ta i anspråk.

Vi anser till slut att om kunskapen och kompetensen finns att hålla internrevisionen inom företaget ska man så långt det går göra det, förutsatt att man uppfyller alla krav som finns.

7.3 Generaliserbarhet

Fallstudien riktar sig mot kommuner och kommunala bolag, privata näringslivet har inte lika stor nytta av de råd som ges eftersom förutsättningar är annorlunda. Det skiljer framförallt på den punkten att kommunal verksamhet måste ha en granskning utav den interna kontrollen och att de skall ha en lekmannarevisor som är utsedd av kommunfullmäktige. En annan särskiljande punkt är den politiska inverkan i kommunala verksamheter vilka inte påverkar privata näringslivet på samma sätt. Vi har även påpekat att all verksamhet arbetar efter olika förutsättningar och skiljer sig därefter när det kommer till behovet av intern kontroll och granskningen utav den. Vi anser trots det sagda att resultatet kan tillämpas på andra kommuner och deras verksamheter.

7.4 Uppslag till fortsatt forskning

Under skrivandets gång uppkom frågor vilka inte passade ihop med vårt syfte med uppsatsen, dessa väljer vi att lägga som uppslag till olika uppsatsämnen.

Vilka skillnader får granskningen utav den interna kontrollen i kommunal verksamhet beroende på om lekmannarevisorns uppdrag innehas utav privatperson eller revisionsbyrå, blir den effektivare och

trovärdigare. Vilken betydelse får det när det kommer till samarbetet mellan kommunfullmäktige, verksamheten som granskas och revisorn.

Ett intressant ämne skulle även kunna vara internrevision ur risksynpunkt. Att ta reda på hur ledning och styrelse ser på risk, hur internrevisionen hanterar risk. Vem är ansvarig, vem äger risken och hur hanteras den.

Vi har tidigare i arbetet nämnt att enligt bolagskoden är börsnoterade företag med en omsättning på över 3,2 miljarder kronor tvingade att utföra en granskning av den interna kontrollen eller annars förklara varför de inte gör det. Intressant vore att analysera effekterna av detta. Det vore intressant att följa den utveckling som kommer att ske inom dessa bolag och om det kommer att få konsekvenser även för de små och medelstora bolagens krav på framtida internrevision.

8 REFERENSER

8.1 Lagar och förordningar

Aktiebolagslagen 2005:551.

Bokföringslagen SFS 1999:1078.

Ellagen 1997:857

Kommunallagen 2002:249

Årsredovisningslagen SFS 1995:1554.

8.2 Publicerade källor

Bryman, Alan, och Emma Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber AB, 2003.

Eriksson, Lars, Torsten, och Finn Wiedersheim-Paul. *Att utreda forska och rapportera*. Malmö: Liber ekonomi, 2001.

FAR. *Samlingsvolym del 1 och del 2*. Stockholm: FAR förlag, 2005.

FAR. *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag, 2006.

Finansiella Kommunutredningar KB. *Effektiv styrning och uppföljning av verksamheten i landsting och kommuner*. Uddevalla: MediaPrint, 1996.

Jacobsen, Dag, Ingvar. *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur, 2000.

Johansson, Hanna, Linda Persson och Karin Bertilsson. *Internrevisorns oberoende roll*. 2004. Tillgänglig: Olle databas.

Johansson, Sven-Erik, red., Einar Häckner och Eva Wallerstedt. *Uppdrag revision revisorsprofessionen i takt med förväntningarna*. Stockholm, SNS Förlag, 2005.

Komrev. *REVISION för 2000-talet*. Malmö: Team-offset, 1997.

Meyer, Lars, red. *Att hantera kommunala bolag – ägarroll och styrelsefunktion*. Malmö: Team-offset och media AB, 1999.

Månsson, Lena-Marie, och Madelene Törnqvist. *Tänkbara effekter med ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor*. Göteborg: Handelshögskolan Göteborgs universitet, 2004.

Ohlsson, Åsa. *Storbolagen skrotar egen internrevision*. *Dagens Industri*. 20020717.

Olsson, Anders. *Oegentligheter tystades ner*. *Dagens Nyheter*. 20030122.

SOU 2003:93. *Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision*. Stockholm: Elanders Gotab AB, 2003.

SOU 2004:46. *Svensk kod för bolagsstyrning*. Stockholm: Elanders Gotab AB, 2004.

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. *Internal Auditor*. Vol 58 2001.

Sveriges kommuner och landsting. *Aktiv lekmannarevision Demokratisk granskning av kommunala bolag*. Stockholm: Edita, 2006.

Svenska kommunförbundet och landstingsförbundet. *God revisionssed i kommunal verksamhet*. Stockholm: Adebbe miljötryck AB, 2002.

Öhman, Peter. *Revisorers perspektiv på revision – en fråga om att följa upp trampade stigar*. Luleå: Luleå Tekniska Universitet, Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap, 2004:9.

8.3 Elektroniska källor

Coso:	http://www.coso.org http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm (20060510)
C4:	http://www.c4energi.se/ http://www.c4energi.se/filer/vision2006.pdf (20060401)
Eco-Quality Konsult AB:	http://www.eqkonsult.com http://www.eqkonsult.com/utbildning_swe.php (20060501)
expowera.com:	http://www.expowera.com/ http://www.expowera.com/mentor/ekonomi/bokforing.htm (20060515)
FAR:	http://www.far.se http://www.farkomplett.se http://www.far.se/info.asp?id=6&choice=info (20060510) http://www.far.se/balans/tystnad/
Hallen & Samuelsson Revisionsbyrå AB:	http://www.hallen-samuelsson.se/ http://www.hallen-samuelsson.se/sida.asp?sida=6 (20060510)
Helsingborgs kommun:	http://www.helsingborg.se
Internrevisorernas förening:	http://www.internrevisorerna.se

Kristianstads kommun:	http://www.kristianstad.se
Lunds energi:	http://www.lundsenergi.se
Lunds kommun:	http://www.lund.se/ http://www.lundsenergi.se/foretagsfakta (20060505)
Miljöportalen:	http://www.miljoportalen.se http://www.miljoportalen.se/boleva/boende/styrso (20060411)
Regeringen:	http://www.regeringen.se
Svenska Dagbladet:	http://www.svd.se/ http://www.svd.se/dynamiskt/inrikes/did_11235355.asp (20060510)
Sv kommuner och landsting:	http://www.skl.se
The Institute of Internal Audits:	http://www.theiia.org
Öresundskraft:	http://www.oresundskraft.se

8.4 Intervjuer

Agardius, Lars. Kristianstad kommun. (20060428).

Borgvald, Sven. Helsingborgs kommun (20060504).

Lindén Sven. KPMG (20060528)

Lindgren, Håkan. C4, Kristianstad kommun. (20060519)

Rasch, Waltraud. Lunds kommun. (20060502).

Thulin, Anders. Öhrlings PriceWaterhouse Copers. (20060503).

Bilaga 1, intervjuguide till redovisningsansvarig på Kristianstad kommun

- Vad har du för bakgrund?
- Vilken är din position?
- Hur länge har du jobbat med detta?
- Hur skulle du definiera internrevision?

- Vad är god redovisningssed för dig?
- Hur granskas den interna kontrollen i bolagen idag?
- Utförs det internrevision på något bolag idag?
- Vad är det som behöver förbättras?
- Vad vill ni uppnå med bättre granskning av den interna kontrollen?
- Vilka är dom bakomliggande faktorerna?

- Hur ser kommunen till att lagar följs?
- Följer ni SKL: s rekommendationer/riktlinjer om internrevision? God kommunal redovisningssed?

- Vad ställs för krav på den som ska granska den interna kontrollen?
- Vilka krav ställer ni på personens oberoende?
- Är det viktigt att personen är oberoende eller uppväger lekmannarevisorns ställning på ett sådant vis att det kvittar om personen som utför granskningen är oberoende eller inte?

Bilaga 2, intervjuguide till intervjuer med lekmannarevisorerna

- Vad har du för bakgrund?
- Hur länge har du jobbat som lekmannarevisor?
- Hur definierar du internrevision?
- Vad innebär arbetet som lekmannarevisor?

- Vilka problem har ni haft och har ni idag?
- Hur ser samarbetet ut mellan lekmannarevisorn och revisorn?
- Vilket samarbete finns med ledningen?
- Vem utför internrevisionen/granskningen?
- Vad talar för att den ska utföras av just denna person (inom eller utanför företaget)?
- Har personen som utför IR/G något samarbete med personen som utför den externa revisionen?
- Förekommer det andra sätt än internrevision att granska den interna kontrollen på?
- Vad är mest problematiskt med den interna kontrollen?

- Vilka krav ställer ni på personen som skall utföra granskning/internrevision utav interna kontroller?
- Vilka krav ställer ni på personens oberoende?
- Är det viktigt att personen är oberoende eller uppväger lekmannarevisorns ställning på ett sådant vis att det kvittar om personen som utför granskningen är oberoende eller inte?
- Vilka skillnader ser du på om den interna granskaren är anställd i företaget eller är inhyrd från ett externt företag?
- Hur ser du på kompetensen på de interna granskarna?

- Hur ser kommunen till att lagar följs?
- Följer ni SKL: s rekommendationer/riktlinjer om internrevision? God kommunal redovisningsred?
- Tillämpar ni bolagskoden som man vill att alla börsnoterade och större bolag ska följa?

Bilaga 3, intervjuguide till revisor

- Vad har du för bakgrund?

- Hur skulle du definiera internrevision?
- Vad är god redovisningssed för dig?
- Vad är god revision?

- Är internrevision ett bra verktyg för att granska den interna kontrollen?
- Har du upplevt problem med internrevision? Med anställd respektive utomstående granskare?
- Ställer du krav på hur internrevisionen utförs?
- Har du någon användning/nytta av den?
- Finns det något samarbete mellan dig och den som utför internrevisionen?
- Hur ser du på skillnaden mellan att använda en anställd eller någon utomstående?
- Vilka krav anser du att det ska ställas på personen som utför internrevisionen?

Bilaga 4, intervjuguide till intern granskare KPMG

- Vad har du för bakgrund?
- Hur länge har du jobbat med internrevision?

- Hur definierar du internrevision?
- Vad innebär arbetet som intern granskare?
- Skiljer sig arbetet mellan olika branscher och olika klienter?
- Vilket samarbete finns med ledningen på företagen?
- Hur viktig är internrevisionen för att hitta fel? Tror du internrevisionen är viktigt för något annat?
- Hur ser du på de interna granskarnas oberoende om de är anställda på företaget?
- Vilka skillnader ser du på en intern granskare anställd i företaget och som konsult?
- Vilket samarbete finns med revisorn? Hur påverkas internrevisionen genom samarbetet med revisorn?
- Ser du IIA som ett stöd? (Deras standards och etiska koder)
- Vad anser du vara den vanligaste bakgrunden på en intern granskare? Anser du det bör finnas högre krav på utbildning?
- Hur tycker du internrevisionen upplevs i företaget? Är avdelningarna positivt inställda?

Bilaga 5, intervjuguide till ekonomichef på C4-Energi

- Hur skulle du definiera internrevision?
- Hur ser den interna kontrollen ut i ert bolag?
- Varför skall internrevision införas? Bakgrund?
- Vad är företagets mål med internrevisionen?
- Vad är ägarnas(kommunens)?
- Vilka områden skall granskas? Vem bestämmer vad som skall granskas och vem som ska göra det?