

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Problemdiskussion.....	4
1.3 Syfte	5
1.4 Avgränsningar.....	6
1.5 Disposition.....	6
2 METOD	7
2.1 Val av ämne	7
2.2 Tillvägagångssätt	7
2.2.1 Val av internrevisorer	8
2.2.2 Insamling av sekundärdata.....	9
2.2.3 Insamling av primärdata	9
2.3 Källkritik.....	11
2.3.1 Primärdata.....	11
2.3.2 Sekundärdata.....	12
2.3.3 Trovärdighet.....	13
3 INTERNREVISION	14
3.1 Definition av internrevision	14
3.2 Syftet med internrevision.....	15
3.3 Intern kontroll	16
3.3.1 Definition av intern kontroll	17
3.4 Internrevisorns roll.....	18
3.4.1 Regelverk	19
3.4.2 Oberoende.....	20
3.4.3 Kompetens	21
3.4.4 Organisatorisk placering	21
3.4.5 Status.....	23
4 AGENTTEORIN	24
4.1 Allmänt om agentteorin	24
4.1.1 Adverse selection.....	26
4.1.2 Moral hazard	26
4.2 Agentteorin kopplad till internrevision.....	27
5 INTERNREVISORNS ROLL	29
5.1 Oberoende	29
5.1.1 Organisatorisk placering	30
5.1.1.1 Ekonomidirektör och verkställande direktör	32
5.1.1.2 Styrelsen alternativt revisionskommittén.....	33
5.1.2 Befogenhet	34
5.2 Objektivitet	36
5.2.1 Personliga relationer	36
5.2.2 Lojalitetsplikt	37
5.2.3 Kompetens	38
5.2.3.1 Ekonomisk kompetens.....	39
5.2.3.2 Organisationskompetens.....	42
5.2.3.3 Specialkompetens	43
5.2.3.4 Social kompetens	44

5.3 Status.....	45
5.3.1 Informationstillgång.....	46
5.3.2 Motstånd i organisationen.....	47
5.3.3 Organisatorisk placering	48
5.3.4 Felaktigheter	49
6 SLUTSATS.....	51
6.1 Resultat	51
6.2 Uppslag till framtida uppsatsämnen	54
KÄLLFÖRTECKNING.....	55
BILAGOR.....	58
Bilaga 1 - Intervjufrågor till interna internrevisorer	58
Bilaga 2 – Intervjufrågor till externa internrevisorer.....	59

1 INLEDNING

Detta kapitel inleds med att introducera läsaren till området internrevision genom en kort bakgrund till ämnet. Därefter följer en problemdiskussion vilken sedan mynnar ut i uppsatsens syfte. Kapitlets sista avsnitt beskriver uppsatsens vidare upplägg.

1.1 Bakgrund

I början av 1900-talet handlade internrevision huvudsakligen om att kontrollera att företagets tillgångar inte gick att stjäla eller försnilla samt att se till att den finansiella redovisningen fungerade ordentligt. Internrevisorn sågs som en sorts polisman.¹ Enligt den moderna definitionen av internrevision skall internrevision däremot vara en oberoende och objektiv säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet. Internrevisionen hjälper en organisation att nå sina mål genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesser.²

I Sverige har internrevision haft en varierande roll under åren. Enligt Adolphson³ koncentrerades internrevisionen fram till 70-talet främst till att granska siffror och internrevision ansågs vara en avdelning med låg status dit personal förpassades från andra delar av organisationen. Detta resonemang styrks även av uppgifter från vår förundersökning som visar att internrevisionen därefter fick ett uppsving som följde av att internrevisorerna började ifrågasätta meningen med det arbete som utfördes. Internrevisorernas arbete har förändrats från att enbart innefatta siffergranskning till att innefatta ett mer övergripande synsätt på verksamheten, vilket är mer i likhet med den moderna definitionen av internrevision.

Som en följd av de redovisningsskandaler som inträffat under senare år kring såväl amerikanska bolag, exempelvis Enron och WorldCom som svenska företag, exempelvis Skandia och Systembolaget har internrevision åter kommit allt mer i fokus. Det har kunnat konstateras att de företag som varit inblandade i skandaler har haft en bristande intern kontroll⁴. Den bristande interna kontrollen har lett till att det varit möjligt att genomföra oegentligheter i företag, vilket i sin tur uppdagats i skandaler. Detta påvisar betydelsen av en god intern kontroll såväl som vikten av en etablerad internrevisionsfunktion.⁵ Även ekobrottsmyndigheten konstaterar att ekonomiska oegentligheter upptäcks senare som en följd av att många svenska bolag har dragit ned resurserna för internrevision⁶. Hallsenius⁷

¹ Bergh, T., (1981), s 22

² IRFs översättning av IIAs definition, IRF, (2002), s 20

³ Adolphson, J., (1998), s 123

⁴ För definition av begreppet intern kontroll se avsnitt 3.3.1

⁵ Strandh, P. och Ulrichs, H., (2002)

⁶ Nyhetsbyrån Direkt., (2002)

menar att ett flertal av de aktuella skandalerna, exempelvis Enron och WorldCom, upptäckts av internrevisionen i företagen. Vi tror att detta leder till att många företag nu sätter större fokus på den egna internrevisionen för att förhindra att liknande händelser upprepas. Även lagstiftningen har påverkats av de inträffade skandalerna och det har i USA införts en ny lagstiftning, Sarbanes Oxley Act (SOX). Detta regelverk påverkar främst den externa revisionen men ger även effekt på den interna revisionen. Kraven på en god intern kontroll ökar och har medfört att det införts en regel om att samtliga företag listade på New York Stock Exchange måste ha en internrevisionsfunktion.⁸ Reglerna i Sarbanes Oxley Act berör även de svenska bolag som är noterade på den amerikanska börsen. Även andra internationella börser ställer krav på företagets internrevision.

Trots ökat fokus på internrevision kan vi så sent som 2002 läsa i en artikel i Dagens Industri att knappt hälften av bolagen på börsens mest omsatta-lista har egna internrevisorer. Vi kan också läsa att utvecklingen går mot att fler svenska företag drar ner på sina internrevisionsavdelningar.⁹ Vi kan därav konstatera att förekomsten av och inställningen till internrevision varierar mellan olika företag och tidsperioder.

1.2 Problemdiskussion

Internrevision i Sverige kan delas upp i tre sektorer, statlig verksamhet, finansiell sektor samt privat näringsliv.¹⁰ De två förstnämnda områdena är styrda av regler och lagar medan det inom privat näringsliv endast finns vissa riktlinjer för arbetet med internrevision. Variationen i reglering mellan de olika sektorerna leder till att internrevisionen varierar mellan olika verksamheter och branscher. Internrevisorns arbete varierar dels på grund av vem internrevisorn arbetar på uppdrag av, dels inom vilken verksamhet internrevisorn finns och vilken individ som innehar uppdraget som internrevisor. Vi frågar oss om internrevision fungerar bättre i statlig och finansiell verksamhet på grund av lagstiftningen. Är internrevision inom den privata sektorn bristfällig på grund av att den är frivillig, men att företagen ändå känner sig tvingade att inneha funktionen, eller satsar de företag som väljer att ha funktionen på sin internrevision. Vad skulle en lagstiftning inom den privata sektorn innebära? Finns det ett behov av en lagstiftning även för privata företag?

Strandh och Ulrichs¹¹ menar att det är förvånansvärt få svenska företag som utnyttjar möjligheten till en välutvecklad och kompetent internrevision för uppföljning av intern kontroll. Vi frågar oss därför hur många fler skandaler som behövs för att svenska företag skall få upp ögonen för vikten av en kompetent internrevisionsfunktion. Eller är det så att det faktiskt krävs en lagstiftning inom

⁷ Hallsenius, J., (2002)

⁸ Strandh, P. och Ulrichs, H., (2002)

⁹ Ohlsson, Å., (2002)

¹⁰ Intervju Bertil (En av respondenterna i vår studie, se vidare 2.2)

¹¹ Strandh, P. och Ulrichs, H., (2002)

det privata näringslivet för att företagen skall inse hur viktig internrevisionen är?
Vi undrar om företagen inte själv upplever någon nytta med internrevisionen?

Strandh och Ulrichs¹² påpekar att arvodena för den externa revisionen har gått ner kraftigt under det senaste decenniet, vilket innebär att mycket av den internkontrollgranskning som de externa revisorerna tidigare utförde har prioriteras ned. Detta leder enligt Strandh och Ulrichs till att det blir allt viktigare att företagen har en egen internrevisionsfunktion. Vi tror att internrevisorerna har möjlighet att genomföra en mer omfattande och detaljerad granskning av verksamheten. Vi frågar oss om kvaliteten på granskningen av den interna kontrollen kommer att försämrats i och med att externrevisorn har mindre resurser, eller är det så att internrevisorn faktiskt är bättre lämpad att granska den interna kontrollen och att kvaliteten därmed kommer att stiga. Borde det istället finnas ett mer omfattande samarbete mellan internrevisorn och externrevisorn eller borde tvärtom de båda funktionerna hållas helt åtskiljda?

Internrevisionen skall, som tidigare nämnts i den moderna definitionen av internrevision, vara en oberoende och objektiv funktion. Vi tror att internrevisorns placering i organisationen kan påverka arbetet med internrevision och också oberoendet. Även det faktum att internrevisorn antingen kan finnas inom organisationen eller vara en extern funktion gör att vi frågar oss hur internrevisorns anställningsförhållande påverkar oberoendet. Kan en internrevisor som är anställd i företaget för att granska detsamma verkligen anses vara oberoende? En annan viktig faktor för att internrevisorn skall kunna upprätthålla sitt oberoende är att internrevisorn besitter en viss kompetens. Det finns idag inga uttalade krav på utbildning för internrevisorer, vilket gör att vi frågar oss vad detta innebär för internrevisionens kvalitet och internrevisorns oberoende. Vi frågar oss vilken kompetens internrevisorn måste inneha för att kunna genomföra en effektiv internrevision? Vi undrar, trots avsaknaden av krav på utbildning, om det ställs krav på internrevisorns kompetens och i så fall av vem.

Utifrån ovanstående finner vi att internrevisorns roll inte är given utan påverkas av ett flertal olika faktorer. Vi anser det därför vara intressant att undersöka internrevisorns roll och koncentrerar oss därmed endast på problematiken kring denna.

1.3 Syfte

Syftet med arbetet är att utreda internrevisorns roll utifrån oberoendeaspekten. Vi undersöker vad oberoendet påverkas av, om internrevisorn kan anses vara oberoende samt vilka möjligheter internrevisorn själv har att påverka sitt oberoende.

¹² Strandh, P. och Ulrichs, H., (2002)

1.4 Avgränsningar

Vi avgränsar oss till att undersöka internrevisorns roll. När vi undersöker internrevision väljer vi att helt avgränsa oss från granskningen av miljö- och kvalitetsledningssystem. Dessa avgränsningar gör vi för att begränsa studiens omfattning.

Utifrån den uppdelning av internrevision vi tidigare nämnt i vår problemformulering har vi valt att avgränsa vår empiriska studie till att endast omfatta den sektor som innefattar det privata näringslivet. Inom denna sektor har vi valt att undersöka börsnoterade aktieföretag. Vi har valt att koncentrera oss till företag inom samma sektor för att öka möjligheterna till jämförelser, eftersom regleringen och därmed förekomsten av internrevision skiljer sig åt mellan de olika sektorerna.

1.5 Disposition

Den fortsatta dispositionen av uppsatsen kommer att presenteras enligt följande:

Kapitel 2: *Metod* - Detta kapitel inleds med att presentera vårt ämnesval. Vidare presenteras vårt metodval och tillvägagångssätt. Avslutningsvis tar vi upp den källkritik som kan riktas mot det valda tillvägagångssättet.

Kapitel 3: *Teori* - Kapitlet ger läsaren en bakgrund till ämnet internrevision. Kapitlet inleds med att definiera internrevision för att sedan redogöra för internrevisionens syfte. Därefter definieras begreppet intern kontroll. Fortsättningsvis beskrivs internrevisorns roll utifrån ett antal aspekter.

Kapitel 4: *Teori* - Detta kapitel är ett teorikapitel och redogör för agentteorin. Vi redogör även för hur vi anser att agentteorin kan kopplas till ämnet internrevision.

Kapitel 5: *Analys* - I detta kapitel presenteras resultatet från vår empiriska undersökning varvat med analys utifrån de teorier vi utgått från samt egna reflektioner. Vi analyserar internrevisorns roll utifrån ett antal olika faktorer för att skapa en förståelse för vilka faktorer som är viktiga för att internrevisorn skall kunna agera och uppfattas som oberoende.

Kapitel 6: *Slutsats* - Avslutningsvis presenterar vi våra slutsatser och resultatet av vår studie. Kapitlet avslutas med uppslag till fortsatta studier inom ämnet.

2 METOD

I detta kapitel presenteras inledningsvis vårt ämnesval. Därefter kommer vi att redogöra för hur vi gått tillväga under arbetsprocessen samt valet av internrevisorer till vår empiriska studie. Avslutningsvis kommer vi att rikta källkritik mot det valda tillvägagångssättet.

2.1 Val av ämne

Från början var vi som författare inställda på att skriva en uppsats inom området externrevision eftersom samtliga författare är intresserade av att arbeta inom den branschen. Efter att informationssökningen påbörjats övergick intresset till att behandla ämnet internrevision. Den aktuella debatten kring senare års redovisningsskandaler, som vi tidigare tagit upp, bidrog till att vi fick upp ögonen för ämnet. Vi har inte under vår utbildning kommit i kontakt med ämnet internrevision och det faktum att internrevision är ett viktigt område som fått ökad fokus gör att vi ser internrevision som ett intressant ämne. Internrevision är dessutom ett ämne som allt för ofta kommer i skymundan. Att ämnet inte behandlats i tidigare studentuppsatser vid Lunds Universitet eller i litteratur i större utsträckning ökade ytterligare vår nyfikenhet för internrevision.

2.2 Tillvägagångssätt

Efter en inledande problemdiskussion i gruppen påbörjade vi litteratursökningen för att skapa en förståelse för ämnet. Tillgången på aktuell litteratur inom området internrevision har varit begränsad. Hur vi gått tillväga när vi sökt efter litteratur och artiklar beskrivs nedan under rubriken *Insamling av sekundärdata*. Som en följd av den begränsade litteraturen inom området valde vi att tidigt genomföra en besöksintervju med en extern internrevisor¹³. Vi tog även tidigt kontakt med Internrevisorernas Förening (IRF)¹⁴ för att få en bild av aktuell utveckling inom området internrevision.

Vi bestämde oss därefter för att genomföra en kvalitativ undersökning där vi intervjuat ett antal internrevisorer för att undersöka internrevisorns roll och vad arbetet innebär. En orsak till att vi valt att genomföra en kvalitativ studie framför en kvantitativ studie är möjligheten att få en djupare förståelse för ämnet inom

¹³ Med extern internrevisor syftar vi till en internrevisor som arbetar i ett företag som valt att köpa in internrevisionsfunktionen. Begreppen extern internrevisor och konsult kommer fortsättningsvis användas synonymt.

¹⁴ Internrevisorernas Förening (IRF) är en branschorganisation för internrevisorer inom det svenska näringslivet och den offentliga förvaltningen. Föreningen har ca 500 medlemmar. IRF grundades 1951 under namnet Institutet för Intern Revision som då endast var en intresseförening för internrevisorer. I Sverige företräder IRF den internationella organisationen "Institute for Internal Auditors (IIA)".

den begränsade tidsramen. En annan orsak är möjligheten att kunna återkomma till respondenterna med ytterligare frågor som uppkommer under arbetets gång. Efter den inledande besöksintervjun genomförde vi telefonintervjuer med ytterligare fem internrevisorer. Under dessa telefonintervjuer användes en högtalartelefon och samtliga författare antecknade respondenternas svar. Under tre intervjuer har vi dessutom använt oss av en bandspelare för att underlätta informationsinsamlingen och spara tid. En mer utförlig beskrivning av hur intervjuerna gått tillväga finns nedan under rubriken *Insamling av primärdata*. Under insamlingen av primärdata har vi fått tillgång till ett mycket omfattande material. Vår förståelse för ämnet har successivt ökat under arbetets gång och medfört att vi förändrat och fokuserat vår frågeställning till andra områden än vad vi från början tänkt.

Den teori vi valt att utgå från är främst agentteorin. Anledningen till att vi har valt att utgå från agentteorin är att den på ett relevant sätt pekar på problem som kan uppstå mellan olika parter. Vår teoretiska referensram innefattar även en beskrivning över internrevision och internrevisorns roll. Med stöd av vald teori har vi analyserat vårt empiriska material. När vi presenterat vårt empiriska material har vi valt att anonymisera respondenternas åsikter i texten och därför gett dem fingerade namn. Vi har valt att genomgående använda oss av maskulina namn och kommer därför även att referera till samtliga respondenter som han. I källförteckningen presenteras respondenterna med fullständiga namn samt företag. Dessa anges utan inbördes ordning i förhållande till de fingerade namnen. Resonemanget i analysen mynnar sedan ut i slutsatser för undersökningen.

2.2.1 Val av internrevisorer

Vi har som tidigare nämnts valt att genomföra vår empiriska studie kring internrevisorer inom det privata näringslivet. Anledningen till att vi valt att koncentrera oss till den privata näringslivssektorn är främst att uppnå bättre jämförelsemöjlighet i vår studie. En annan bidragande orsak till detta val är att internrevisionen i denna typ av företag inte är styrd av lagstiftning. Vi har valt att intervjua interna internrevisorer¹⁵ på tre stora börsnoterade svenska företag, eftersom etablerade internrevisionsfunktioner förekommer främst i större företag. Vi har begränsat antalet intervjuade internrevisorer beroende på den begränsade tidsramen och för att vi vill kunna skapa oss en djupare förståelse för internrevisorns roll i de undersökta företagen. Urvalet av de intervjuade internrevisorererna beror mest på tillfälligheten att företagen har en internrevisionsfunktion i kombination med att dessa internrevisorer var intresserade av att delta i vår studie.

Vi har även valt att kontakta ett antal externa internrevisorer. Orsaken till detta val är att undersöka om, och i så fall hur, internrevisorns kontraktsförhållande påverkar internrevisorns roll. I vårt val av vilka konsultbyråer vi beslutat att kontakta föll det sig naturligt att kontakta tre internrevisorer från olika byråer.

¹⁵ Med interna internrevisorer syftar vi till en internrevisor som är anställd i ett företag för att löpande arbeta med internrevision. Vi kommer fortsättningsvis att använda begreppen internrevisor samt anställd internrevisor synonymt.

Detta främst för att få en mer heltäckande bild då arbetsmetodik och därmed uppfattningar om arbetet med internrevision eventuellt kan skilja sig åt mellan byråerna. Under vår rundringning på jakt efter en internrevisor i Malmöregionen att intervjua i vår förstudie kom vi i kontakt med andra byråers internrevisorer placerade i Stockholm. Vi valde att kontakta vissa av dem för att genomföra telefonintervjuer vid ett senare tillfälle.

Vi har kommit i kontakt med de medverkande internrevisorerna dels genom Internrevisorernas Förening och dels genom att vi spontant kontaktat företag som vi vet har en internrevisionsfunktion alternativt säljer tjänsten internrevision. Detta gäller för såväl de internrevisorer som är anställda på företags internrevisionsfunktion som de internrevisorer som arbetar på konsultbasis.

2.2.2 Insamling av sekundärdata

För att inledningsvis skapa oss en bild över problemområdet och hur det tidigare behandlats i litteraturen valde vi att både söka efter relevant litteratur samt efter om det fanns några tidigare skrivna studentuppsatser inom ämnet. För att finna relevant litteratur gjorde vi sökningar i de båda bibliotekskatalogerna LOVISA och LIBRIS. Vi använde oss då av sökorden: Redovisning, Intern redovisning, Intern revision, Internrevisor, Internal Audit, Intern kontroll samt agentteori. Vi har också fått uppslag till annan litteratur genom att söka upp de källor som refererats i den litteratur vi läst samt använt oss av litteratur som vi tidigare kommit i kontakt med under vår utbildning. För att hitta relevanta och aktuella artiklar inom området har vi även sökt i databasen ELIN. Vi har då främst använt sökordet Internal Auditing. Vi har även sökt artiklar i databasen Affärsdata för att ta del av relevant samtida debatt kring de redovisningsskandaler som lyft fram internrevision. För att finna relevanta studentuppsatser på området sökte vi i databasen CSAM. Vi kunde dock konstatera att det inte fanns någon tidigare uppsats skriven vid Lunds Universitet som tagit upp ämnet internrevision men vi har kunnat använda oss av tidigare uppsatser för att finna uppslag till relevant litteratur gällande agentteorin.

2.2.3 Insamling av primärdata

Eftersom litteraturen inom området är begränsad valde vi att tidigt ta kontakt med en verksam internrevisor för att i en förstudie genomföra en intervju för att öka vår förförståelse för ämnet. Syftet med den inledande intervjun var att få en bredare kunskap i ämnet internrevision och en djupare insikt i internrevisorns roll. Eftersom de stora externrevisionsbyråerna också ofta erbjuder tjänster gällande internrevision ringde vi runt till dessa byråers kontor i Malmö för att försöka finna en internrevisor att intervjua. Vi fann då att de flesta internrevisorer är placerade i Stockholmsregionen, men vi fick slutligen kontakt med en internrevisor i Malmö som var positivt inställd och ställde upp på en besöksintervju. Respondenten pratade mycket fritt om vad arbetet som internrevisor innebär och om den riskbedömning som internrevisorn gör. Denna intervju har legat till grund för att

finna en aktuell och intressant frågeställning samt att lättare kunna ta del av kommande intervjuer.

På grund av geografiska avstånd, eftersom merparten av de svenska internrevisorerna är placerade i Stockholmsregionen, och den begränsade tidsramen valde vi att genomföra resterande intervjuer i form av telefonintervjuer. De intervjuer vi utfört har sett olika ut beroende på respondenternas vilja och förmåga att berätta fritt kring ämnet. Samtliga intervjuer har delvis varit strukturerade eftersom vi utgått från frågor som vi formulerat i förhand och begränsat oss till utvalda områden inom ämnet.¹⁶ Våra intervjuer har präglats av ett fritt upplägg där frågorna har varit av öppen karaktär. Frågorna har varit både av generell karaktär för att få en mer övergripande bild, men det har även funnits mer specifika frågor för en djupare förståelse. Anledningen till att vi valt detta upplägg är för att i så hög grad som möjligt låta respondenterna tala fritt och inte styra och påverka respondenten i allt för hög utsträckning.

Under den inledande besöksintervjun hade en av författarna rollen som intervjuare, medan de två andra antecknade och kom med stickfrågor. På detta sätt försäkrade vi oss om att vi fick så mycket information som möjligt. Vi har under två av telefonintervjuerna också valt att låta en av författarna ta rollen som intervjuare medan de två andra har fört anteckningar parallellt. Detta har varit möjligt genom att vi har använt oss av en högtalartelefon, vilket respondenterna varit införstådda med och accepterat. På detta sätt försäkrade vi oss om att vi gick miste om så lite information som möjligt. Vi har också valt att renskriva intervjuerna direkt efter varje intervjutillfälle då minnet varit som tydligast. Detta för att undvika att utelämnas eller återge informationen felaktigt. Övriga tre telefonintervjuer var upplagda på samma sätt med undantaget att vi använde oss av en bandspelare i kombination med högtalartelefonen. Detta gjorde vi för att underlätta informationsinsamlandet och ytterligare öka behållningen av intervjuerna. Att vi inte har använt oss av bandspelare vid samtliga intervjuer beror på att vi inte haft tillgång till bandspelare vid samtliga intervjutillfällen. Även användandet av bandspelare godkändes i förväg av respondenterna.

Vi har mött ett stort engagemang och intresse hos de internrevisorer vi kontaktat och vi har inte upplevt några svårigheter att få tillgång till information genom intervjuer. Anledningen till det stora intresse vi mött tror vi ligger i att internrevision för närvarande är ett aktuellt ämne samt att internrevisorer som yrkesgrupp inte tidigare fokuserats i lika stor utsträckning som exempelvis de externa revisorerna.

¹⁶ Se Bilaga 1 och 2

2.3 Källkritik

Vi har i detta avsnitt valt att granska såväl de primära som de sekundära data vi använt oss av i denna uppsats. Vi har i vår källkritik främst valt att utgå från de tre kriterier som Eriksson och Wiedersheim-Paul¹⁷ presenterar. Dessa kriterier är tendenskritik, beroendekritik samt samtidskritik. Tendenskritiken, som är det första kriteriet, innebär att vi som författare måste försöka se till hur det empiriska materialet påverkats av vad uppgiftslämnaren själv har för intressen i en viss fråga. Beroendekritiken innebär att vi måste kontrollera om det kan finnas något beroende mellan våra källor. Det sista kriteriet, samtidskritik, innebär att vi också måste bedöma källornas aktualitet. Utifrån dessa kriterier har vi gjort följande bedömning.

2.3.1 Primärdata

Vi kan se en viss tendens i respondenternas svar då vi är medvetna om att internrevisorerna pratar i egenintresse. Detta eftersom det ligger i internrevisorernas intresse att marknadsföra sin profession och göra det på ett så positivt sätt som möjligt, eftersom de tillhör en yrkesgrupp som historiskt sett fått lite uppmärksamhet. Det ligger också i internrevisorernas intresse att framhålla att de i sin roll inte har några problem att agera oberoende. Vi har därför varit medvetna om att vi måste hålla oss kritiska till uttalanden från vår undersökning när vi genomfört vår analys.

Merparten av respondenterna är medlemmar i IRF, något som kan anses skapa ett visst beroende mellan våra källor. Det kan innebära att dessa respondenter har genomgått utbildningar i IRFs regi och därför till viss del formats till liknande åsikter. Vi ser dock inte detta som något större problem, eftersom samtliga intervjuade internrevisorer arbetar inom olika organisationer och därmed inte alltid arbetar med internrevision på ett likartat sätt. Dessutom är merparten av internrevisorerna i Sverige medlemmar i föreningen så detta beroende är mer eller mindre oundvikligt.

De primärdata vi använt oss av har inte några samtidsproblem då den information vi varit intresserade av speglar samtiden. I de fall respondenternas svar grundar sig på historiska erfarenheter ser vi heller inte några problem, eftersom samtliga respondenter har arbetat med internrevision under en lång period och fortfarande är aktiva inom området. Vi bedömer därför den information vi inhämtat genom intervjuer som aktuell.

Vi kan också rikta viss kritik mot den intervjuteknik som vi valt att använda i vår studie. Denna kritik baserar vi också utifrån resonemang som förts av Eriksson och Wiedersheim-Paul¹⁸ gällande för- och nackdelar med olika typer av intervjutekniker. Vi är medvetna om att vårt val av intervjuteknik påverkat respondenten i viss grad. Under de telefonintervjuer vi genomfört har vi använt

¹⁷ Eriksson, L. och Wiedersheim-Paul, F., (1997), s 153f

¹⁸ Eriksson, L. och Wiedersheim-Paul, F., (1997), s 87

oss av en högtalartelefon vilket har inneburit att samliga författare har haft möjlighet att ta del av informationen. Vi är medvetna om att det finns nackdelar med att använda detta tillvägagångssätt, något vi har försökt ta hänsyn till i största möjliga utsträckning. En nackdel kan vara att vi inte har möjlighet att se respondentens kroppsspråk, vilket kan ge ytterligare information som ett komplement till respondentens svar. Det finns heller ingen möjlighet för respondenten att visa bilder eller figurer för att förtydliga resonemang. Vi ser dock inte att dessa nackdelar har någon avgörande betydelse för vår studie då respondenterna varit mycket verbala och även i vissa fall kompletterat med att skicka material per post eller e-post till oss. Under två av telefonintervjuerna valde vi att anteckna respondenternas svar och under tre av intervjuerna använde vi oss även av en bandspelare. Orsaken till att vi valt att skifta tillvägagångssätt var inte för att vi ansåg att vi fick en otydlig bild av respondentens svar utan för att underlätta informationsinsamlingen samt av tidsskäl. En annan orsak är att kunna använda oss av citat i större utsträckning. Vi har inte upplevt att respondenterna påverkats negativt av att vi använt bandspelare, men vi är dock medvetna om att respondentens svar kan påverkas till att bli mer återhållsamma. Detta förändrade tillvägagångssätt tror vi inte heller skall ha någon större betydelse för informationsinsamlandet då samtliga författare är vana antecknare och därför skall inte några väsentligheter ha gått förlorade.

2.3.2 Sekundärdata

Av den litteratur vi läst och fann relevant angående agentteorin upptäckte vi att vissa källor var mer frekvent återkommande än andra. Detta borde betyda att det finns ett visst beroende mellan källorna. Vi anser inte att detta borde orsaka några problem i vårt fall då dessa källors återkomst istället kan uppfattas som ett tecken på att de är de mest vetenskapliga och erkända beskrivningarna av denna teori. Den litteratur som behandlat internrevision har som tidigare nämnts varit begränsad och vi har inte funnit något närmare samband mellan dessa källor. Huruvida det föreligger tendenser i de sekundärdata vi samlat in är svårt att avgöra, eftersom vi inte känner till författarna och deras värderingar och åsikter.

De sekundärdata vi använt oss av har varit från 1960-talet och framåt. Det material som vi använt anser vi vara relevant för vår uppsats. Vi har konstaterat att även den äldre litteratur vi använt oss av är aktuell och tillämpbar eftersom senare författare stödjer dess resonemang. Orsaken till att vi valt att till viss del använda oss av äldre litteratur är att litteraturen är begränsad inom området. I de fall våra primärdata stödjer äldre litteratur ser vi detta som en orsak till att fortfarande anse litteraturen vara relevant. Därför kan vi inte se att det skulle vara några problem med samtidskritik.

Vid sökning av litteratur och artiklar i bibliotekets databaser kan vi ha förbisett väsentligt material. Detta kan bero på att vi inte använt tillräckligt många sökord och därför förbisett någon väsentlig författare. Vi anser dock att den referensram vi slutligen använt oss av har gett oss en bra överblick över ämnet.

2.3.3 Trovärdighet

För att vår uppsats skall framstå som trovärdig för läsaren har vi varit källkritiska mot såväl primär- som sekundärdata. Detta för att visa läsaren att vi själva är medvetna om de beroendeförhållanden samt samband och tendenser som föreligger. Vid planeringen av insamlingen av primärdata har vi gått tillväga på ett systematiskt och strukturerat sätt. Vi har sedan utgått från två frågemallar när vi genomfört våra intervjuer, en för de externa internrevisorerna och en för de interna internrevisorerna.¹⁹ Sedan har vi anpassat följdfrågorna efter internrevisorernas olika förutsättningar och de svar vi fått. Att vi sammanställt intervjumaterialet omedelbart efter intervjuerna anser vi skapar en hög trovärdighet av materialet, eftersom vårt minne fortfarande var färskt och risken för att återge informationen felaktigt var relativt liten.

Vi är även medvetna om att vårt val av intervjuteknik kan ha påverkat såväl oss som våra respondenter på ett sätt som vi tidigare nämnt. Vi anser oss ha ett tillräckligt stort urval av intervjuer för att kunna dra trovärdiga slutsatser i vår studie. Vi har valt att återge delar av vårt empiriska material i form av citat och referat för att göra presentationen av materialet så korrekt som möjligt. Vi har mötts av ett stort intresse från internrevisorerna. De har tagit sig tid till våra intervjuer och lagt stort engagemang i att svara på våra frågor med stor öppenhet. Vi ser en fördel i att vi valt att anonymisera respondenterna i texten eftersom det kan bidra till att respondenterna känner sig mindre hämmade. Som en följd av detta anser vi att vi har fått en trovärdig bild av internrevisorernas situation.

Vi anser att de primära källorna är trovärdiga och att respondenterna inte vilselett oss då vi uppmärksammat att vi fått liknande svar från samtliga respondenter. Detta anser vi tyda på att respondenterna är uppriktiga. Att respondenternas åsikter även stämmer väl överens med litteraturen anser vi ytterligare styrker trovärdigheten.

En annan sak som kan kritiseras är att den referensram vi utgått från inte haft någon omfattande bredd. Detta kan ses som något negativt. Att den referensram som finns inte är begränsad till ett fåtal författare utan ändå täcker in ett antal olika författare anser vi styrker trovärdigheten i vår uppsats.

¹⁹ Se Bilaga 1 och 2

3 INTERNREVISION

I detta kapitel kommer vi inledningsvis definiera begreppen revision samt internrevision för att sedan presentera syftet med internrevision. Därefter definieras begreppet intern kontroll och internrevisorns roll kommer att beskrivas utifrån ett antal faktorer.

3.1 Definition av internrevision

Inledningsvis definierar vi begreppet revision. Revision innebär att kritiskt granska och bedöma.²⁰ Det finns flera olika typer av revision, extern och intern revision, statlig och kommunal revision, miljörevision och dessutom statlig taxeringsrevision.²¹

Av begreppet internrevision finns ingen enhetlig definition utan olika författare och organisationer har lagt olika innebörd i definitionen. Vi har valt att utgå från Institute for Internal Auditors (IIA)²² internationella definition av begreppet eftersom denna definition enligt vår åsikt är den mest erkända bland internrevisorer. IIAs definition lyder:²³

”Internal auditing is an independent objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.”

IIAs definition är en övergripande definition och en form av beskrivning av internrevisorns arbete. Definitionen innebär att internrevision skall vara en oberoende säkrings- och konsultaktivitet, det vill säga att internrevisorn har två roller, dels den tillförsäkrande rollen, dels den konsultativa rollen. Mot styrelse och ledning har internrevisorn en tillförsäkrande roll. Internrevisorn hjälper ledningen att identifiera och hantera de risker som kan hindra att organisationen når sina mål. Internrevisorn har också en konsultativ roll, vilken innebär att internrevisorn inte bara meddelar att det finns risker utan även föreslår förbättrings- och förändringsaktiviteter. Internrevisorns arbete är utformat för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet genom att hjälpa organisationen att nå sina mål. Detta görs genom att tillföra ett systematiskt och strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesser.

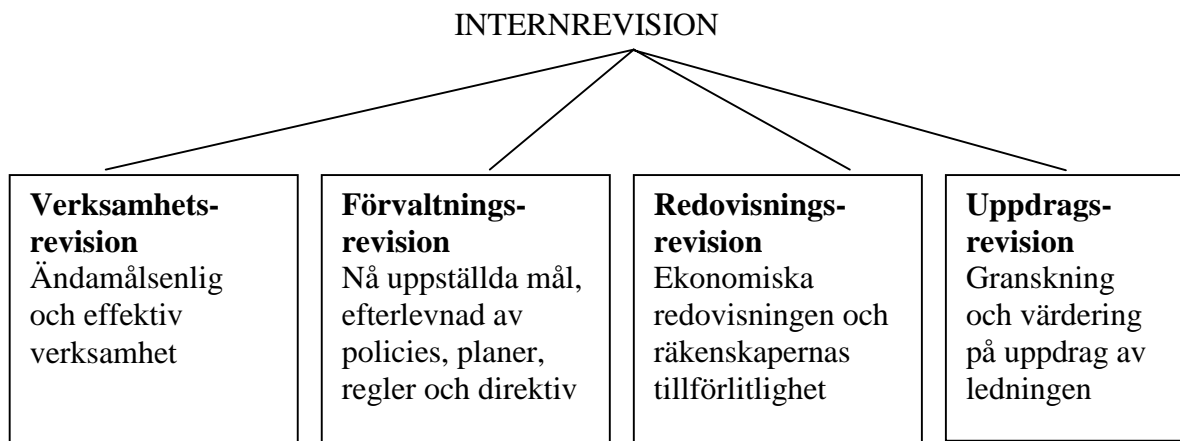
²⁰ Strömberg, A., (2000), s 721

²¹ FAR, (2001b), s 7

²² IIA är en internationell organisation för internrevisorer som bildades 1941. Föreningen har idag ca 84 000 medlemmar över hela världen. IRF är som tidigare nämnts den svenska motsvarigheten.

²³ Standards for Professional Practice of Internal Auditing, (2001)

Bjelke²⁴ har brutit ned begreppet internrevision i fyra olika revisionsbegrepp. Definitionen innefattar samma områden som IIAs definition men ligger på en högre detaljnivå. Bjelke menar att det inom internrevision finns olika typer av revision beroende på vad som revideras. De fyra revisionsbegreppen är verksamhetsrevision, förvaltningsrevision, redovisningsrevision och uppdragsrevision. Dessa definitioner anses vara vedertagna definitioner av revisionsbegrepp. Verksamhetsrevision definieras som den granskning och värdering av huruvida verksamheten bedrivs ändamålsenligt och effektivt. Förvaltningsrevision innefattar granskning och värdering av såväl organisationens möjligheter att nå uppställda mål som efterlevnad av policier, planer, utfärdade regler och direktiv. Redovisningsrevision definieras som granskning och värdering av den ekonomiska redovisningens och räkenskapernas tillförlitlighet. Det sista begreppet uppdragsrevision innefattar granskning och värdering som utförs på direkt uppdrag av ledningen.



Figur 3.1 Internrevisionens uppdelning.

3.2 Syftet med internrevision

Eftersom det inte finns någon lagstiftning kring internrevision i företag inom den privata sektorn är det inte helt givet vad internrevision egentligen innefattar och vad syftet med internrevision är. Internrevision kan betraktas på olika sätt inom olika organisationer.

Adolphson²⁵ begränsar sig och menar att huvudsyftet med internrevisionen är att säkerställa att den interna kontrollen är god. Bergh²⁶ lägger fokus på ledningen och menar att syftet med internrevisionen är att assistera företagsledningen när de utför sina ansvarsuppgifter genom att förse dem med analyser, utvärderingar, rekommendationer och sakliga kommentarer angående de aktiviteter som granskats. Vidare anser Bergh att internrevisorn kan befatta sig med vilket område som helst inom företaget där internrevisorn kan vara till hjälp för

²⁴ Bjelke, S. i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 2

²⁵ Adolphson, J., (1998), s 124

²⁶ Bergh, T., (1981), s 23

företagsledningen. Detta innebär att internrevisionen kan och bör sträcka sig längre än enbart till redovisningssystemet och medelsförvaltningen, så kallad redovisningsrevision. I enlighet med Bergh menar FAR²⁷ att internrevisorn är ett medel för företagsledningen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet. Även Hult²⁸ menar att internrevisorns mål är att utifrån en instruktion från verkställande ledningen och/eller styrelsen, samt med hänsyn tagen till tilldelade resurser, utföra de granskningsinsatser företagsledningen önskar.

Lindén och Ridderström²⁹ menar att för att förstärka den interna kontrollen har många större företag byggt upp en internrevision. Internrevisionens främsta syften är att vara företagsledningens instrument för att se till att den interna kontrollen är effektiv. Internrevisorn kontrollerar att företagets policy, instruktioner och planer följs. Att resurser används på ett ekonomiskt sätt, att företagets tillgångar skyddas, att graden av måluppfyllelse går att mäta och att rapportsystemen ger en korrekt och ändamålsenlig information.

Wennberg³⁰ talar i en artikel i Balans om att internrevisorerna själva definierat den interna styrning som skall granskas utifrån ett antal syften. Internrevisorerna menar att företaget löpande måste mäta sin måluppfyllelse. Internrevisionen skall kontrollera att policier och riktlinjer följs, att information som tas fram i företaget är korrekt samt att kvaliteten säkras. Internrevisorerna har även till uppgift att se till att företagets resurser används effektivt, att dess tillgångar skyddas och företagets intressen främjas samt att lagar och förordningar följs. Allt det här skall kontrolleras utifrån riskanalyser. De syften internrevisorerna själva definierat anser vi överensstämmer med Bjelkes tidigare definition av revisionsbegreppen inom internrevision.

Enligt vår åsikt är ovanstående författare relativt samstämmiga kring vad som är internrevisionens syfte. Det handlar om att som internrevisor vara ett instrument för företagsledningen för att säkerställa att den interna kontrollen är god samt att företaget uppnår uppställda mål.

3.3 Intern kontroll

Intern kontroll är, som tidigare nämnts, enligt Adolphson³¹ ett av huvudsyftena med internrevision och vanligen ett av de främsta områdena som granskas. Bergh³² menar att intern kontroll är ett uttryck som ofta förknippas med externrevisorer, eftersom det är en central del av externrevisorns arbetsuppgifter att granska den interna kontrollen. Huvudfunktionen hos de externa revisorerna är att granska och bedöma informationens validitet och reliabilitet. Internrevisorerna har kommit att spela en allt större roll på detta område, vilket beror på ett antal

²⁷ FAR, (2001b), s 42f

²⁸ Hult, A., (1994), s 33

²⁹ Lindén, M. och Ridderström, H., (1986), s 220

³⁰ Wennberg, I., (1993), s 24

³¹ Adolphson, J., (1998), s 124

³² Bergh, T., (1981), s 23ff

faktorer. En faktor är att dagens företag är så stora och komplexa att de externa revisorerna på grund av såväl ekonomiska som kapacitetsmässiga skäl inte har möjlighet att ägna sig åt att granska alla aktiviteter i detalj. Bergh menar att de externa revisorerna i den utsträckning lagen tillåter har delegerat en del av sitt granskningsarbete till de interna revisorerna. En annan faktor är att dagens företagsledning är beroende av företagets styrsystem i så stor utsträckning att det krävs en kontinuerlig granskning av att systemen verkligen är effektiva. Företagsledningen anser således inte att det räcker med den periodiskt återkommande granskning som de externa revisorerna utför.

Att frågor om intern kontroll har lyfts upp på dagordningen inom såväl privat som offentlig sektor råder det inget tvivel om enligt Haglund et al³³. Kravet på kostnadseffektivitet är kanske det viktigaste skälet till att fokus på intern kontroll ökat. En annan bidragande faktor är diskussionen kring etik och moral. Allt knappare ekonomiska resurser ställer högre krav på såväl genomtänkta ansvars- och befogenhetsfördelningar på alla nivåer, som ändamålsenliga styr- och rapporteringssystem³⁴.

3.3.1 Definition av intern kontroll

Begreppet intern kontroll används i många olika sammanhang. För att undvika förvirring och felaktiga förväntningar har The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)³⁵ tagit fram en ny definition av intern kontroll³⁶. COSOs definition har ett bredare perspektiv vilket gör att den med fördel kan användas såväl i privat- och offentligrättsliga organisationer som i små respektive stora, komplexa organisationer. Definitionen lyder enligt följande:³⁷

”Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity’s boards of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations.*
- *Reliability of financial reporting.*
- *Compliance with applicable laws and regulations.”*

Definitionen klargör att intern kontroll är ett medel för företagsledningens kontroll av verksamheten och en integrerad del i styrningen av verksamheten. Att det är fråga om en process som påverkas av hur ledning och personal agerar i ord och handling och slutligen att den bara kan ge rimlig säkerhet.³⁸

³³ Haglund, A., Sturesson, J. och Svensson, R., (2001), s 7ff

³⁴ Komrev inom Öhrlings Coopers & Lybrand, (1997), s 41

³⁵ COSO är en frivillig branschorganisation som ägnar sig åt att förbättra kvaliteten på finansiell rapportering genom affärsetik, effektiva interna kontroller och corporate governance. Föreningen grundades 1985.

³⁶ Haglund, A., Sturesson, J. och Svensson, R., (2001), s 17

³⁷ Haglund, A., Sturesson, J. och Svensson, R., (2001), s 23

³⁸ FAR, (2001a), s 8

Haglund et al³⁹ menar att den interna kontrollen utgörs av processer, vars syfte är att säkerställa att målen uppnås. Intern kontroll är ett hjälpmedel och inte ett mål eller en rutin. Många är på olika sätt involverade i arbetet med intern kontroll. Förutom den professionella ledningen berörs även övriga anställda i högsta grad. Det är viktigt att betona att den interna kontrollens olika processer är integrerade i verksamhetens ordinarie processer.

Ansvar för intern kontroll är tydligt definierat i aktiebolagslagen 8 kap 3 och 25 §§. Där anges att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Vidare skall VD vidta åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överrensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt. FAR har definierat intern kontroll utifrån aktiebolagslagen. Denna definition är därför till skillnad från COSOs definition mer koncentrerad till att den finansiella redovisningen blir riktig. FARs definition av intern kontroll syftar i huvudsak till aktiebolag. Definitionen lyder enligt följande:⁴⁰

*”Kontrollen över att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattar de delar i bolagets organisation och rutiner som säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig samt att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VDs intentioner.”*⁴¹

Vi har valt att utgå från COSOs definition av begreppet intern kontroll eftersom vi anser att denna definition är mer heltäckande och inte bara koncentreras till den finansiella redovisningen. Dessutom är COSOs definition den mest använda bland de internrevisorer vi har kommit i kontakt med. En annan orsak är att vi anser att COSOs definition av begreppet stämmer väl överens med den uppdelning som Bjelke⁴² gör av internrevision, vilket vi tidigare redogjort för.

3.4 Internrevisorns roll

Över åren har internrevision haft en mycket skiftande status men under senare år har ämnet åter hamnat i fokus. Johansson et al⁴³ menar att internrevisorn, till skillnad från den externa revisorn, är anställd i företaget och har därmed en annan ställning i förhållande till företaget. Internrevisorn är ett medel för företagsledningen och styrelsen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet och kan därför inte fylla externrevisorns plats.

³⁹ Haglund, A., Stureson, J. och Svensson, R., (2001), s 24

⁴⁰ FAR (2001b), s 18

⁴¹ FAR, (2001b), s 18

⁴² Bjelke i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 2

⁴³ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987) s 125

Wennberg⁴⁴ menar att internrevisorns uppgifter varierar utifrån företagens och organisationernas olika önskemål. Vissa organisationer vill att internrevisor skall biträda externrevisorerna, andra vill ha fram speciella mer eller mindre heltäckande revisionsprogram och åter andra vill att internrevisorn skall utreda vissa bestämda funktioner över exempelvis en treårsperiod. Många ser också internrevisorn som en rörlig resurs som den verkställande ledningen kan sätta in på olika problem som uppstår. Internrevisorn skall kanske ta reda på varför vissa saker inte fungerar eller fungerar ineffektivt. Företaget vill veta om redovisningen duger som beslutsunderlag eller kanske ger fel signaler. Företaget vill ha fram rätt lönsamhetsbild av en produkt eller en marknadsnisch. Även Adolphson⁴⁵ tar upp två olika sätt att se på internrevision. Antingen ser organisationen internrevisionen som en sovande avdelning dit man förpassar människor från olika delar av organisationen, eller så ses internrevisionen som en kompetensmässig spjutspets inom organisationen. Önskemålen kan således skifta mellan olika organisationer.

3.4.1 Regelverk

Som tidigare nämnts finns det ingen lagstiftning kring internrevision i företag inom den privata sektorn. Det finns däremot vissa riktlinjer och rekommendationer som styr internrevisionen i företag och därmed påverkar internrevisorns arbete.

IRF har genom avtal med IIA förbundit sig att aktivt verka för att internationella principer anammas och tillämpas i Sverige. IIA har tagit fram Professional Practices Framework (PPF), som är en uppsättning regler och principer för yrkesmässigt utförd internrevision.⁴⁶

Enligt Bjelke⁴⁷ är den stora förändringen av principerna kring internrevision i och med PPFs ikraftträdande att medlemmar i IIA i fortsättningen skall tillämpa principerna i ”Standards”, som är god revisionssed för yrkesmässigt utförd internrevision, såväl som ”Code of Ethics” innehållande etiska riktlinjer. Tidigare tillämpade internrevisorerna enbart principerna rörande etik. PPF är accepterad av IIAs samtliga medlemmar och kan anses vara en grund för harmonisering av internrevisorerers arbete. Ett skäl till ändrade formuleringar och struktur för PPF var att det saknades vägledning framför allt inom områden som utvecklats under senare år, som exempelvis outsourcing, insourcing och cosourcing⁴⁸. Dessutom ville IIA få fram en struktur som medger att andra nya områden och företeelser av betydelse för internrevisorerers yrkesutövning också skall kunna integreras i PPF.

⁴⁴ Wennberg, I., (1993), s 26

⁴⁵ Adolphson, J., (1998), s 123

⁴⁶ Bjelke, S., (2002), s 22f

⁴⁷ Bjelke, S., (2002), s 22f

⁴⁸ Outsourcing är när den befintliga internrevisionsfunktionen läggs ut på en extern internrevisor. Insourcing är när ett företag väljer att anlita en extern internrevisor för att bygga upp en internrevisionsfunktion. Cosourcing är ett samarbete mellan internrevisorer anställda i företaget och externt anlitade internrevisorer.

3.4.2 Oberoende

Diskussionen kring oberoende och objektivitet är central när vi talar om internrevisorns roll. Dessa båda faktorer kan även kopplas samman med internrevisorns status och ställning i organisationen. Internrevisorns oberoende kan ifrågasättas oavsett om det råder ett anställningsförhållande eller ett kontraktsförhållande till uppdragsgivaren.

Keenan m fl⁴⁹ menar att internrevisorn inte kan vara oberoende i förhållande till företagsledningen eftersom denne är anställd i företaget. Keenan⁵⁰ anser däremot att internrevisorn måste vara oberoende i förhållande till de aktiviteter som revideras. Även FAR⁵¹ påpekar att internrevisorn ändå kan ha en självständig ställning i organisationen och arbeta på ett opartiskt sätt. Adolphson⁵² menar att för att säkerställa internrevisorns oberoende till organisationen skall internrevisorn administrativt rapportera till minst VD eller allra helst till styrelsens ordförande eller ha en motsvarande lösning. Lindén och Ridderström⁵³ menar att internrevisorn skall arbeta oberoende i förhållande till den verksamhet som granskas. Lindén och Ridderström anser vidare att chefen för den interna revisionen vanligen är direkt underställd styrelse/VD i företagets organisation.

Cook och Winkle⁵⁴ menar även de att så länge som internrevisorn är anställd av organisationen i fråga är det omöjligt att vara absolut oberoende. Cook och Winkle föredrar därför att tala om tillräckligt oberoende, med vilket de avser att internrevisionen skall ha ett sådant oberoende att internrevisorn inte behöver kompromissa med revisionens mål. Detta uppnås genom att internrevisorn får friheten av välja granskningsområde samt genom att företagsledningen informerar de ansvariga för den operativa verksamheten om att internrevisorernas granskningsarbete är sanktionerat uppifrån. Det innebär enligt vår åsikt att internrevisorns status erkänns.

Även Carlsson⁵⁵ föredrar att dela upp oberoendet i två kategorier, faktiskt oberoende och skenbart oberoende. Carlsson menar att en internrevisor aldrig kan uppnå skenbart oberoende eftersom denne är en del av företaget och underställd företagsledningen. Å andra sidan menar Carlsson att en internrevisor genom att agera professionellt kan vara faktiskt beroende. En objektiv utredning, analys och rapportering av händelser inom internrevisorns kompetensområde säkerställer ett sådant oberoende.

IRF⁵⁶ väljer att tala om objektivitet framför oberoende och anger att revisorn skall vara objektiv i förhållande till den granskade verksamheten. IRF menar att

⁴⁹ Keenan i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17, Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 125, FAR, (2001b), s 42f

⁵⁰ Keenan i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

⁵¹ FAR, (2001b), s 42f

⁵² Adolphson, J., (1998), s 124

⁵³ Lindén, M. och Ridderström, H., (1986), s 220

⁵⁴ Cook och Winkle i Bergh, T., (1981), s 30ff

⁵⁵ Carlsson i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

⁵⁶ IRF i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

internrevisorns objektivitet säkerställs genom en hög organisatorisk status och möjlighet att bedriva verksamhet utan inskränkningar. Objektivitet i revisionsverksamheten innebär saklighet och opartiskhet.

3.4.3 Kompetens

Det är av stor betydelse att internrevisorn innehar tillräcklig kompetens för att kunna utföra sitt uppdrag på ett riktigt sätt. Kompetens är ett begrepp som kan omfatta flera olika faktorer.

En förutsättning för att medarbetarna i en organisation skall kunna utföra ett bra arbete är enligt Bruzelius och Skärvad⁵⁷ att de har erforderlig och rätt kompetens. Kompetens är förmågan att i olika sammanhang använda och nyttiggöra kunskap. Bruzelius och Skärvad beskriver kompetens som de kunskapsområden, teknologier och den yrkesskicklighet som krävs för att kunna förverkliga en uppgift på ett effektivt sätt. Kompetens är ett vidare begrepp än kunskap och brukar enligt Bruzelius och Skärvad⁵⁸ delas upp i fem delar: kunskaper, färdigheter, erfarenheter och perspektiv, värderingar och attityder samt kontakter eller kontaktnät.

Johansson et al⁵⁹ pekar på att det inte finns några formella krav på utbildning eller erfarenhet för att bli internrevisor. Som en följd av detta varierar internrevisorer utbildning och bakgrund. IRF har dock fortbildningskurser, och många internrevisorer har liknande utbildning och erfarenhet som auktoriserade eller godkända revisorer. En internrevisor kan också genomgå ett internationellt prov genom IRF och bli certifierad, Certified Internal Auditor (CIA).⁶⁰

En viktig del i internrevisorns kompetens kan vara den kunskap om verksamheten som internrevisorn besitter. Johansson et al⁶¹ menar att internrevisorn har möjlighet att skaffa sig mycket ingående kunskap om företaget, vilket kan vara av stort värde vid revisionen. En begränsning kan dock vara att en anställd internrevisor i känsliga lägen, exempelvis när företagsledningen blir utsatt för kritik, har en lojalitetshänsyn som tar över.

3.4.4 Organisatorisk placering

En faktor som kan kopplas till internrevisorns oberoende är den organisatoriska placeringen internrevisorn innehar. Bergh⁶² menar att det är viktigt att internrevisionsavdelningen har en sådan ställning i organisationen att oberoendet gentemot de funktioner som skall granskas inte äventyras. Om internrevisionsavdelningen exempelvis skulle placeras under redovisningsavdelningen eller

⁵⁷ Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H (1995), s 115

⁵⁸ Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H (1995), s 240f

⁵⁹ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 125

⁶⁰ FAR, (2001b), s 42f

⁶¹ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 48f

⁶² Bergh, T., (1981), s 28ff

någon operativ avdelning, skulle den inte ha det oberoende som är nödvändigt för att kunna genomföra en kritisk granskning av dessa avdelningar. En princip är därför att internrevisionen skall vara placerad högt upp i organisationen, och att det skall finnas så få led som möjligt mellan internrevisionsavdelningen och den högsta företagsledningen.

Internrevisionen är enligt Bergh⁶³ vanligtvis underställd någon av de följande organisatoriska enheterna: kontrollern, ekonomidirektören, VD, styrelsen eller revisionskommittén. Cook och Winkle⁶⁴ menar att en anledning till att inte placera internrevisorn under VD och/eller styrelsen är att VD och styrelse inte befinner sig tillräckligt nära den löpande verksamheten, vilket innebär att de inte är kapabla att bedöma de upptäckter och rekommendationer som kommer fram genom internrevisionen. VD och styrelse är inte heller i ställningen att de omedelbart kan implementera de nödvändiga förändringarna. Ekonomidirektören eller kontrollern befinner sig däremot på ett sådant avstånd från den löpande verksamheten att de objektivt kan bedöma internrevisorns upptäckter och rekommendationer, samtidigt som de är väl insatta i de mål, planer, regelsystem och styrsystem som inrättats av den högsta företagsledningen.

Bergh⁶⁵ menar att det i USA är vanligt att en speciell revisionskommitté inrättas. Enligt Bergh leds vanligen revisionskommittén av någon av styrelsemedlemmarna och övriga medlemmar kan vara andra styrelseledamöter, VD och/eller andra medlemmar i den högre företagsledningen. Bergström och Samuelsson⁶⁶ anser däremot att revisionskommittén vanligen består av den kategori styrelseledamöter som rekryteras externt och saknar anställning i bolaget, eftersom denna grupp förväntas ha störst integritet och självständighet i förhållande till företagsledningen. Syftet med revisionskommittéerna är, enligt Bergh⁶⁷, att de skall fungera som styrelsens arbetsutskott i frågor som rör såväl den externa som den interna revisionen. Kommitténs arbete vad gäller den interna revisionen baseras vanligen på regelbundna möten med representanter för den interna revisionsavdelningen, där målet med internrevisionen samt kommande revisionsaktiviteter diskuteras. Samtidigt diskuteras det som kommit fram vid de senaste revisionerna. Det är sedan revisionskommitténs uppgift att dels informera VD och styrelse vad som kommit fram vid mötet, dels att få till stånd de åtgärder som rekommenderats av internrevisorn.

En styrelse kan, enligt Bergström och Samuelsson⁶⁸, egentligen företa samma åtgärder som en revisionskommitté och har egentligen inte behov av att delegera arbetet till en särskild kommitté. Problemet är dock att uppgiften är tidskrävande och direkt berör ledningens prestationer samt att det kan finnas ett behov av ett forum för diskussion av tillsynsaspekter vid sidan av det reguljära styrelsearbetet. Ytterligare en fördel är att när det finns en revisionskommitté kan rutiner för

⁶³ Bergh, T., (1981), s 28ff

⁶⁴ Cook och Winkle i Bergh, T., (1981), s 30ff

⁶⁵ Bergh, T., (1981), s 31f

⁶⁶ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 113

⁶⁷ Bergh, T., (1981), s 31f

⁶⁸ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 113

närmare samråd förekomma utan att hela styrelsen behöver sammankallas. Potentiella problem kan då aktualiseras tidigare.

Bergh⁶⁹ menar att när det gäller organisationen av internrevisionsavdelningen är det vanligt att den i större eller mindre utsträckning bygger på specialisering, vilket medför såväl för- som nackdelar. En indelning kan vara olika geografiska områden, en annan fördelning på olika divisioner. Fördelarna med specialisering är att internrevisorerna blir väl förtrodda och insatta i de aktiviteter som granskas och att det kan utvecklas ett gott samarbete mellan internrevisorerna och personalen på olika enheter. Nackdelen är att internrevisorerna kan bli känslomässigt bundna av det nära samarbetet med den granskade enheten, vilket kan verka hämmande på granskningsarbetet. En annan nackdel är att internrevisorn kan komma att fastna i gamla hjulspår, att det blir för mycket rutin i internrevisionen. De flesta nackdelarna kan till övervägande del elimineras genom att internrevisorerna skiftar arbetsuppgifter med varandra med jämna intervall.

3.4.5 Status

En annan viktig faktor som påverkar internrevisorns roll i organisationen är den status internrevisorn har inom organisationen. Bruzelius och Skärvad⁷⁰ menar att den som har prestige och anseende åtnjuter hög status. Desto högre upp i den sociala rangordningen en individ befinner sig desto mer makt, auktoritet och status tenderar denne att ha. Bruzelius och Skärvad talar om att positionen i den sociala rangordningen påverkar det beteende gruppmedlemmarna uppvisar. En individ som befinner sig högre upp i den sociala rangordningen är oftare initiativtagare till interaktion i gruppen och tenderar till att utgöra förbindelselänk med andra grupper. Ju högre upp individen befinner sig desto större antal medlemmar i gruppen försöker komma i kontakt med denne.

Sawyer⁷¹ påpekar att det är mycket viktigt att internrevisorn får ett öppet och kraftfullt stöd av ledningen för att internrevisionsfunktionen skall uppnå tillräcklig status. Nilsson och Wennestam⁷² har i en undersökning kommit fram till att statusen på internrevisionsfunktionen varierar både mellan företag och över tiden. Dessutom påverkas statusen av ledningens sammansättning. Enligt Nilsson och Wennestam är det nödvändigt att internrevisionsfunktionen har auktoritet i organisationen för att den skall fungera på ett effektivt sätt samt uppnå trovärdighet och respekt.

Det vi väljer att lägga i begreppet status är att internrevisorn accepteras av medarbetarna i organisationen, det vill säga att medarbetarna ser internrevisorn som en del i organisationen och inte som en motståndare. Att internrevisorn innehar en viss ställning och auktoritet i organisationen och är en viktig resurs för företagsledningen.

⁶⁹ Bergh, T., (1981), s 33f

⁷⁰ Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H., (1995), s 257

⁷¹ Sawyer i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 7

⁷² Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 6

4 AGENTTEORIN

Agentteorin är en teori som behandlar kontraktsförhållanden mellan två parter. I detta kapitel kommer vi att göra läsaren införstådd med några av de problem och lösningar som föreligger enligt agentteorin. Vi redogör slutligen för hur vi kopplar agentteorin till internrevision.

4.1 Allmänt om agentteorin

Agentteorin är en allmän teori som behandlar agentrelationer. Med agentrelation menas det kontrakt under vilket en eller flera personer, principaler, engagerar en eller flera personer, agenter, för att utöva en tjänst för principalens räkning. Kontraktet inkluderar någon form av delegering av rätten att fatta beslut.⁷³ Varje kontraktspart antas se till sitt eget bästa, dock inser såväl principalen som agenten att de endast tillsammans kan konkurrera mot andra företag.⁷⁴ Jensen och Meckling⁷⁵ menar att ett exempel på en agentrelation är relationen mellan aktieägarna och ledningen i ett företag. Frågor som hör samman med företagets separation av ägandeskap och kontroll är ofta kopplade till problem som uppstår vid agentrelationer.

Eisenhardt⁷⁶ anser att agentteorin kan appliceras på frågor på makronivå som exempelvis lagstiftning men också på mikronivå, där ett exempel är skuldbörda. Agentteorin kan således även appliceras på alla nivåer inom organisationer. Den positivistiska agentteorin är till största del inriktad på att förklara principal-agentrelationen mellan ägare och ledare av publika företag. På senare tid har agentteorin kommit att användas inom organisatoriska områden såsom innovationer, vertikal integration, uppköp och diversifieringsstrategier, styrelse-relationer, ägarskaps- och finansiella strukturer samt kompensation.

Agentteorin delas enligt Eisenhardt⁷⁷ upp i två typer, dels principal-agentteorin, dels den ovan nämnda positivistiska agentteorin. Dessa båda teorier har gemensamma antaganden vad gäller individer, organisationer och information, men de skiljer sig från varandra bland annat vad gäller matematisk komplexitet. Positivistisk agentteori är mindre matematisk än principal-agentteori. Vidare fokuserar positivistisk i stort sätt enbart principal-agentrelationer mellan ägare och ledare av publika bolag, medan principal-agentteorin har ett bredare fokus. I enlighet med vårt perspektiv bygger vi vår vidare framställning på *principal-agentteorin*, men vi kommer inte att ta hänsyn till de matematiska modeller som teorin bygger på. Vi kommer att använda begreppen principal-agentteorin och agentteorin synonymt.

⁷³ Jensen, M. C. och Meckling, W. H., (1976), s 308f

⁷⁴ Fama, E. F., (1980), s 288f

⁷⁵ Jensen, M. C. och Meckling, W. H., (1976), s 308f

⁷⁶ Eisenhardt, K. M., (1989), s 58

⁷⁷ Eisenhardt, K. M., (1989), s 59f

Litteraturen om agentteorin är splittrad i två läger, vilket leder till tolkningskillnader. Det ena lägret argumenterar för att agentteorin understryker hur kapitalmarknaderna kan påverka företaget. Det andra lägret refererar överhuvudtaget inte till kapitalmarknaderna.⁷⁸

Utgångspunkten i agentteorin är i likhet med traditionell ekonomisk teori att aktörerna är rationella och nyttomaximerande.⁷⁹ Detta leder till att det uppkommer konflikter när det inte föreligger målkongruens. Agentteorin tar fasta på dessa konflikter.⁸⁰ Enligt Eisenhardt⁸¹ är det framförallt två problem som kan uppkomma i en agentrelation som agentteorin försöker lösa.

1. Det första problemet uppstår då principalens och agentens önskemål eller mål står i konflikt med varandra och det dessutom är svårt eller kostsamt för principalen att verifiera vad agenten verkligen gör. Problemet är att principalen inte kan verifiera om agenten har agerat korrekt.
2. Det andra problemet rör hur risken i kontraktsförhållandet skall delas, när principalen och agenten har olika attityd till risk. Problemet är att principalen och agenten föredrar olika handlingsalternativ beroende på olikheten i riskpreferens.

Eftersom analysenheten är kontraktet som rör relationen mellan principalen och agenten menar Eisenhardt⁸² att agentteorins fokus är att bestämma det mest effektiva kontraktet för principal-agentrelationen, utgående från antaganden om:

1. Individen, t ex. egenintresse, begränsad rationalitet och riskaversion
2. Organisationen, t ex. målkonflikter mellan medlemmar
3. Informationen, t ex. att informationen kan ses som en vara som kan införskaffas till ett visst pris.

Det första antagandet om individen innebär att individen försöker maximera sin egen nytta. Ett exempel på detta är enligt Donaldson⁸³ de fyra fundamentala intressen som individer i företagsledningen har, överlevnad, oberoende, självförsörjande och självuppfyllelse. Agentens intresse kan således skilja sig från principalens intresse. Individens begränsade rationalitet innebär att individen försöker vara fullständigt rationell, men att individen inte har kapacitet att vara det, eftersom individen inte kan hantera all tillgänglig information i beslutsprocessen.⁸⁴ Riskaversion handlar om individers inställning till risk. Individen tenderar att vara riskavert, känslig för att ta risker, i vinstsituationer, men vid förlustsituationer är individen riskvillig och chansar hellre än tar en säker förlust.⁸⁵

⁷⁸ Eisenhardt, K. M., (1989), s 57

⁷⁹ Artsberg, K., (2003), s 84

⁸⁰ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 22ff

⁸¹ Eisenhardt, K. M., (1989), s 58

⁸² Eisenhardt, K. M., (1989), s 58

⁸³ Donaldson, G., (1984), s 20ff

⁸⁴ Carlsson, P., (1994), s 14

⁸⁵ Carlsson, P., (1994), s 23

Det andra antagandet innebär att agentteorin ser organisationen som bestående av individer och grupper av individer som har eller kan ha motstridiga intressen. Det sista antagandet, informationsantagandet, innebär att information kan införskaffas men att detta medför kostnader. Av denna anledning kan den information som principalen och agenten har, komma att vara olika, vilket uttrycks som att det föreligger asymmetrisk information mellan parterna.⁸⁶ Utan övervakning är det bara agenten som vet om agenten agerar i principalens intresse. Agenten kan dessutom veta mer om uppgiften än principalen, den ytterligare information som agenten innehar kallas privat information.⁸⁷ Informationsasymmetrin innebär ett övertag för agenten och kan användas mot principalen på ett lojalt sätt eller på ett illojalt sätt. Såväl Eisenhardt⁸⁸ som Bergström och Samuelsson⁸⁹ beskriver informationsasymmetrin ur två olika aspekter vilka vi redogör för nedan.

4.1.1 Adverse selection

Adverse selection uppkommer i samband med att avtal ingås mellan agenten och principalen. Agenten besitter information som är beslutsgrundande för huruvida principalen skall ingå avtal eller ej med agenten. Adverse selection uppstår då principalen, på grund av bristande information, inte kan verifiera om agentens uppgifter stämmer.⁹⁰ Detta skapar en osäkerhet hos principalen som eventuellt hade krävt en högre riskersättning med hjälp av denna vetenskap. För att avhjälpa detta problem bör all information presenteras före det att avtalet ingås⁹¹. En parallell kan dras till avtalsslutandet av ett försäkringsavtal där försäkringstagaren måste uppge relevant information för den aktuella försäkringen. Detta för att försäkringsföretaget skall kunna sätta en rimlig nivå på försäkringspremien.

4.1.2 Moral hazard

Moral hazard uppkommer efter det att principalen och agenten har ingått avtal. Moral hazard refererar till bristande ansträngning hos agenten, det vill säga agenten uppfyller inte det som avtalats enligt kontraktet. Problemet ligger i att principalen inte har möjlighet att övervaka de uppdrag som delegerats till agenten och på så vis skaffa sig information om vad agenten verkligen gör.⁹² Detta kan innebära att agenten inte handlar i enlighet med principalens önskemål, vilket beror på att principalen och agenten inte har samma mål.⁹³

⁸⁶ Carlsson, P., (1994), s 14

⁸⁷ Anthony, R. N. och Govindarajan, V., (1995), s 570

⁸⁸ Eisenhardt, K. M., (1989), s 61

⁸⁹ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 22ff

⁹⁰ Eisenhardt, K. M., (1989), s 61

⁹¹ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 23f

⁹² Eisenhardt, K. M., (1989), s 61

⁹³ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 24f

4.2 Agentteorin kopplad till internrevision

Ett företag kan beskrivas som en mängd olika kontrakt såsom aktieägarkontrakt, långgivarekontrakt, arbetstigarekontrakt etc, som tillsammans med produktionsfaktorer bildar en enhet.⁹⁴ I vår framställning kommer kontraktet bestå av antingen ett anställningskontrakt eller ett uppdragskontrakt beroende på agentens anställningsförhållande. Agenten kommer i vårt fall att gestaltas av internrevisorn som antingen kan vara anställd i företaget eller vara en extern konsult. Principalen, som är internrevisorns uppdragsgivare, kan däremot gestaltas av flera olika parter exempelvis företagets styrelse, revisionskommitté, VD, företagsledning eller ekonomidirektör. Agentens handlande får en indirekt påverkan på principalens framtida nytta.⁹⁵ Om internrevisorn lyckas med att effektivisera verksamheten genom att peka på nödvändiga åtgärder, kommer det leda till att uppdragsgivaren kommer att kunna driva företaget mer effektivt.

Det första problemet som kan uppstå i relationen mellan internrevisorn och uppdragsgivaren är att målkongruens inte föreligger. Den informationsasymmetri som uppstår i kontraktförhållandet mellan internrevisorn och dennes uppdragsgivare kan leda till det problem som benämns *moral hazard*. Problem med moral hazard uppstår i ett kontraktförhållande då agenten inte utför det som avtalats. Detta beror, som nämnts ovan, på att agenten och principalen inte har samma mål. Internrevisorn är enligt IIAs definition anställd på uppdrag av företaget för att tillföra värde och förbättra organisationens verksamhet. Internrevisorns uppgift är att hjälpa organisationen att nå sina mål genom att värdera och förbättra effektiviteten i verksamheten. Vi förutsätter att även principalens mål är att sträva efter att nå organisationens mål, därav torde målkongruens råda i det avseendet. Principalen och agenten kan däremot ha olika åsikter på vilket sätt organisationen skall arbeta för att uppnå målen samt vilka risker som utgör de största hoten.

Bergström och Samuelsson⁹⁶ menar att för att minska den förlustrisk principalen löper kan denne försöka att detaljreglera förhållandet med agenten i ett kontrakt. Kostnaden för att utforma ett kontrakt som i alla avseenden reglerar partsförhållandet är emellertid betydande och i verkligheten kan ett sådant kontrakt aldrig ges en fullständig utformning. Bergström och Samuelsson menar dessutom att detaljerad styrning har en tydlig nackdel. Vad principalen eftersträvar är en viss kompetens som används optimalt i dennes intresse och inte ett mer eller mindre mekaniskt uppträdande i relation till på förhand identifierade situationer. Det är en hög kompetens hos agenten som eftersträvas snarare än ett visst givet handlingsmönster som kan fixeras. I en värld med ofullständiga avtal kan principalen begränsa intressekonflikten dels genom att tillhandahålla incitament, dels genom att lägga ner resurser på övervakning.

⁹⁴ Fama, E. F., (1980), s 288 f

⁹⁵ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 23ff

⁹⁶ Bergström, C. och Samuelsson P (1997), s 20ff

Om principalen, uppdragsgivaren, styr internrevisorn i alltför hög utsträckning anser Bergström och Samuelsson⁹⁷ att internrevisorns kompetens inte tas tillvara på ett optimalt sätt. Internrevisorn har en unik kompetens om verksamheten som inte kan ersättas av en detaljerad styrning från uppdragsgivaren. Internrevisorn har till skillnad från uppdragsgivaren möjlighet och resurser att granska och sätta sig in i delar av verksamheten på ett annat sätt, i högre detaljgrad. För att uppnå den optimala nyttan är det viktigt att internrevisorn har möjlighet att påverka sitt arbete, att det finns möjlighet att omdisponera granskningsinsatserna under uppdragets gång om ny information framkommer. Skulle internrevisorn vara detaljstyrd finns det inte möjlighet att situationsanpassa arbetet och internrevisionen skulle då inte vara effektiv. En detaljstyrning av internrevisorns arbete kan även ifrågasätta oberoendet och objektiviteten. Om internrevisorn är allt för styrd har denne inte möjlighet att agera på ett oberoende och objektiva sätt.

Framväxten av administrativa lagar under 1900-talet, såsom Aktiebolagslagen (SFS 1975:1385), sägs vara ett led att begränsa agentkostnader, det vill säga de kostnader som uppkommer för att styra agenten⁹⁸. Med hjälp av exempelvis Aktiebolagslagen sänks agentkostnaderna eftersom lagen fördelar informationen och styr förhållandet mellan intressenterna. Då avtal mellan intressenterna är ofullständiga täcker aktiebolagslagen och praxis upp dessa luckor.⁹⁹ Aktiebolagslagen reglerar inte internrevisorn. Internrevisorn regleras inte heller av någon annan lagstiftning inom det privata näringslivet. Avsaknaden av reglering inom området för internrevision kan leda till fler motstridigheter mellan uppdragsgivaren och internrevisorn.

Adverse selection är ett problem som kan uppkomma i samband med att avtal ingås mellan internrevisorn och dennes uppdragsgivare. Avtalet rör kontraktet mellan internrevisorn och uppdragsgivaren. Internrevisorn besitter information som kan vara beslutsgrundande för huruvida uppdragsgivaren skall kontraktera internrevisorn. En faktor som kan vara aktuell är internrevisorns kompetens. Denna faktor är något som internrevisorn har mer information om än uppdragsgivaren. Eftersom det inte finns några formella krav på utbildning hos internrevisorer kan uppdragsgivaren ha svårt att verifiera om internrevisorns uppgifter stämmer. Uppdragsgivaren kan välja mellan att ingå ett anställningskontrakt eller ett uppdragskontrakt med internrevisorn. Uppdragsgivaren måste göra en avvägning när denna skall ta ställning till vilket kontrakt som är mest fördelaktigt att ingå. En fördel för uppdragsgivaren att ingå ett uppdragskontrakt kan vara att det är lättare att säga upp kontraktet i det fall internrevisorn skulle visa sig inte uppfylla uppdragsgivarens förväntningar. Uppsägningen av ett anställningskontrakt är däremot förknippat med höga kostnader. Ett anställningskontrakt har däremot fördelen av att organisationen har lyckats stärka sin kompetens och knyta den till sig i de fall internrevisorn uppfyller eller överträffar förväntningarna.

⁹⁷ Bergström, C. och Samuelsson P (1997), s 20ff

⁹⁸ Newman, P., (1998), s 21

⁹⁹ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 22f

5 INTERNREVISORNS ROLL

I detta kapitel kommer vi att presentera vår empiri varvat med egna åsikter. Vi kommer att analysera internrevisorns roll utifrån oberoendebaspekten. Som vi ser det är oberoendefrågan den mest centrala faktorn och påverkas i sin tur av en rad andra faktorer. Vi har valt att diskutera internrevisorns oberoende och objektivitet utifrån: organisatorisk placering, befogenhet, anställningsförhållande, kompetens och status.

5.1 Oberoende

Vi kommer att analysera internrevisorns roll utifrån två olika scenarier. I ena fallet väljer företaget att ha en egen internrevisionsavdelning, vilket innebär att internrevisorn har ett anställningsförhållande till företaget. Det andra fallet innebär att företaget väljer att köpa in funktionen, vilket betyder att internrevisorn har ett uppdragsförhållande till företaget. När vi i fortsättningen nämner begreppen intern internrevisor och extern internrevisor menar vi i första fallet att internrevisorn har ett anställningsförhållande till företaget och i det andra fallet att internrevisorn har ett uppdragskontrakt.

Eftersom det råder antingen ett anställningsförhållande eller ett uppdragskontraktsförhållande mellan internrevisorn och uppdragsgivaren anser vi att oberoendefrågan påverkas av vem som är internrevisorns uppdragsgivare. På grund av att det i båda fallen finns någon form av förhållande anser vi inte att internrevisorn kan anses vara helt oberoende. Denna åsikt överensstämmer med såväl respondenternas åsikter som Keenans m fl¹⁰⁰. Utifrån Carlssons¹⁰¹ resonemang om oberoende anser vi att det skenbara oberoendet är viktigt ifråga om internrevisorns status medan det faktiska oberoendet är viktigt eftersom det rör det sätt internrevisorn utför sitt arbete på. Oavsett om en internrevisor har ett anställningsförhållande eller ett kontraktsförhållande anser vi att internrevisorn har svårt att vara skenbart oberoende. Detta eftersom internrevisorn har ett ekonomiskt beroende och är underställd sin uppdragsgivare i båda fallen. Respondenterna talar dels om oberoende, dels om objektivitet, vilket kan jämföras med Carlssons uppdelning i faktiskt och skenbart oberoende. I likhet med Carlsson anser inte heller respondenterna att internrevisorn har möjlighet att vara oberoende eller skenbart oberoende, eftersom det råder ett förhållande till uppdragsgivaren. Internrevisorn kan däremot vara objektiv eller faktiskt oberoende genom att utföra en objektiv utredning, analys och rapportering inom sitt kompetensområde.

¹⁰⁰ Keenan i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17, Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 125, FAR, (2001b), s 42f

¹⁰¹ Carlsson i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

Flera av respondenterna i vår undersökning har påtalat att internrevisorns oberoende är nära knutet till den organisatoriska placeringen. David¹⁰² menar att oberoende är en organisatorisk fråga medan det som benämns objektivitet rör den personliga integriteten. Också Anders menar att oberoendet egentligen är en organisatorisk fråga och saknar sammankoppling med själva arbets sättet samt hur bra eller dålig internrevisorn anses vara. Han anser att oberoendet är ett formellt sätt att skydda funktionen från att på något sätt bli ifrågasatt för sin objektivitet.

Anders ser inte en hög organisatorisk placering av internrevisionen som ett måste för att uppnå oberoende, utan identifierar tre olika aspekter som han anser påverkar internrevisionsfunktionens oberoende. Först och främst anser han att det är viktigt att det finns en klar och tydlig rapporteringskanal som är direkt kopplad till högsta ledningen eller styrelsen, och att funktionen har möjlighet att omsätta slutsatser till handling. Detta kommer vi att diskutera vidare under rubriken *Organisatorisk placering*. Den andra aspekten är enligt Anders att internrevisionen inte skall vara helt styrd av vad andra tycker att de skall göra, utan att de bygger sin granskning på egna insatser om risk och väsentlighet. Denna aspekt kommer vi att beröra under nästkommande avsnitt om *Objektivitet*. Den sista aspekten innebär att funktionen har en acceptans från högsta ledningen. Denna aspekt tar vi upp under rubriken *Status* längre fram i kapitlet. Om dessa tre faktorer är på plats anser Anders att internrevisionsfunktionen kan anses vara oberoende även om funktionen inte formellt skulle vara knuten till styrelsen. Anders säger även:

”Det där formella oberoendet det kan vara både bra och dåligt. Ibland betyder det ingenting. Det finns sådana exempel där man i och för sig haft den formella funktionen men inte har haft något stöd i organisationen och det inte fungerat i alla fall.”

Vi ser i likhet med respondenterna en tydlig koppling mellan internrevisorns oberoende och organisatorisk placering samt befogenhet. Två faktorer som internrevisorn enligt vår åsikt inte själv har möjlighet att styra över.

5.1.1 Organisatorisk placering

Vi har med stöd i vår empiriska undersökning konstaterat att internrevisionens organisatoriska placering är av stor vikt för internrevisorns oberoende. Samtliga respondenter anser att oberoendet handlar om en organisatorisk fråga och att internrevisorn på grund av det förhållande som råder mellan internrevisorn och uppdragsgivaren inte kan anses vara helt oberoende. Vi kan däremot tala om en starkare eller svagare oberoendeställning. Vi anser att ju högre upp i organisationen funktionen placeras desto starkare kan oberoendet anses vara. Så här svarar Fredrik på frågan om den organisatoriska placeringen påverkar internrevisorns oberoende:

¹⁰² Respondenterna i vår undersökning kommer fortsättningsvis att benämnas under fingerade namn. En presentation av respondenternas fullständiga namn finns i källförteckningen. Respondenterna presenteras där utan inbördes ordning i förhållande till de fingerade namnen.

”Det är väldigt svårt att jobba som en oberoende internrevisor om man sitter långt ner i organisationen. Då har man svårt att få tillgång till information. Så det är jag väldigt övertygad om, jag skulle bli förvånad om det är någon som säger något annat. Det är viktigt att man rapporterar till VD.”

Samtliga respondenter anser i likhet med ett flertal författare, exempelvis Bergh¹⁰³, att oberoendet påverkas av var i organisationen internrevisionen är placerad. Carl menar att internrevisionsfunktionen skall sitta som en liten ö i organisationen för att vara helt oberoende. Det skall inte finnas någon helstreckad linje till någon avdelning inom företaget. Carl poängterar att det även är viktigt att internrevisorn uppträder på ett oberoende sätt. Respondenterna är eniga om att internrevisionen bör placeras högt upp i organisationen. Några av internrevisorerna beskriver hur de upplever att verkligheten ser ut idag. Bertil menar att internrevision historiskt sett varit placerad en bit ner i verksamheten. Han anser liksom Lindén och Ridderström¹⁰⁴ att internrevisionen har flyttats uppåt i organisationen till styrelse och ledning och att detta är vanligast förekommande idag. Även David anser att trenden går mot att internrevisionsfunktionen placeras under styrelsen. Bertil anser vidare att det är vanligt att internrevisorn rapporterar löpande till VD och årligen till styrelsen. David menar dock att det är vanligast förekommande idag att internrevisionen placeras under ekonomidirektören. Han anser att det är ovanligt att internrevisorn rapporterar direkt till styrelsen. Den vanligaste rapporteringen till styrelsen, i de fall den förekommer, är även enligt David en kortare rapport årligen. Erik anser att det inte är ovanligt att internrevisionsavdelningen ligger organisatoriskt sett under VD, men rapporterar både till VD och till styrelse. Erik menar att gentemot den operativa ledningen har internrevisorn en mer konsultativ roll och styrelsen ses oftast som uppdragsgivare. En anledning till att åsikter skiljer sig åt något anser vi vara att internrevisorerna arbetar med olika typer av företag och att internrevisorernas åsikter lätt färgas av hur det ser ut i de situationer de själva befinner sig i.

Fredrik poängterar att det är viktigt att komma ihåg internrevisionens syfte när den organisatoriska placeringen diskuteras. Han säger:

”Man får inte glömma bort att vi ändå är internrevisorer. Vi är till för företagets bästa. Man måste skilja på de olika rollerna med intern och extern revision. Externrevision tar tillvara aktieägarnas intressen. Internrevisionen tar tillvara bolagets intressen, bolagets och ledningens. Annars kan man inte vara anställd i företaget. Det är egentligen att VD kan utöva sin kontroll. Fast jag vet att många inte tycker så.”

Respondenterna diskuterar kring samma möjligheter till var internrevisionen kan vara organiserad som Bergh¹⁰⁵, nämligen under kontrollern, ekonomidirektören, VD, styrelsen eller revisionskommittén. Argumenten för vilken lösning som är den bästa skiljer sig dock åt.

¹⁰³ Bergh, T., (1981), s 28ff

¹⁰⁴ Lindén, M. och Ridderström, H., (1986), s 220

¹⁰⁵ Bergh, T., (1981), s 28ff

5.1.1.1 Ekonomidirektör och verkställande direktör

Vi anser att en organisatorisk placering av internrevisionen under ekonomidirektören eller den verkställande direktören innebär flera nackdelar och ett försvagat oberoende. När internrevisionen placeras på denna nivå i organisationen undantas ekonomidirektör och VD från granskning och det granskade området minskar i omfattning. Ekonomidirektör och VD är enligt vår åsikt två poster som i allra högsta grad är relevanta att granska på grund av dess inflytande över företagets interna kontroll.

Såväl respondenterna i vår studie som Bergh¹⁰⁶ ser svårigheter i att placera internrevisionsfunktionen under en operativ avdelning. De anser att det är svårt för internrevisorn att vara tillräckligt oberoende för att kunna utföra en kritisk granskning av dessa avdelningar. David och Erik menar att när internrevisionsfunktionen är organiserad under ekonomidirektören är internrevisorn många gånger alltför styrd av ekonomidirektören. En annan nackdel med denna placering är enligt de båda respondenterna att ekonomidirektören inte är ansvarig för samtliga processer som granskas. Bertil påpekar att en placering under VD har en liknande nackdel eftersom VD i likhet med ekonomidirektören har stor påverkan på verksamheten och därför bör ingå i granskningen. Vi menar därför att det uppstår en risk i att vissa av de brister som internrevisorn rapporterar kan bli förbisedda, eftersom de ligger utanför ekonomidirektörens eller VDs intresseområde och kanske även kompetensområde. Detta problem kan avhjälpas genom att upprätta en rak rapporteringskanal till styrelsen. David menar att det vore mest naturligt att rapportera till koncernchefen, men han påpekar att på grund av tidsbrist hamnar ansvaret ofta på ekonomidirektörens bord.

David menar att det också kan uppstå spänningar mellan VD och internrevisorn, om internrevisorn agerar som en internpolis. David ser även en risk i att en hårt styrd intern kontroll, som kan uppstå då internrevisionen är placerad för långt ner i en organisation, leder till att fel inte upptäcks. Denna problematik berörs även av Bergström och Samuelsson¹⁰⁷ som menar att om uppdragsgivaren styr internrevisorn i alltför hög utsträckning, tas inte internrevisorns kompetens tillvara på ett optimalt sätt, vilket enligt vår åsikt skulle kunna leda till att väsentliga brister inte uppmärksammas. Om internrevisorn placeras långt ner i organisationen med en detaljstyrning som följd menar Bergström och Samuelsson att internrevisorn inte längre har möjlighet att situationsanpassa arbetet och internrevisionen skulle då inte vara effektiv. De anser att en detaljstyrning av internrevisorns arbete kan leda till att oberoendet och objektiviteten ifrågasätts. Problematiken i att internrevisorn kan uppfattas som en internpolis kommer vi att belysa vidare under rubriken *Status*.

Vi ser även vissa fördelar med att placera internrevisorn längre ner i organisationen. Cook och Winkle¹⁰⁸ tar upp att en fördel med att internrevisionen

¹⁰⁶ Bergh, T., (1981), s 28ff

¹⁰⁷ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 20ff

¹⁰⁸ Cook och Winkle i Bergh, T., (1981), s 30ff

är organiserad under ekonomidirektören eller kontrollern kan vara att dessa funktioner är tillräckligt nära den löpande verksamheten. Därmed har de möjlighet att objektivt bedöma internrevisorns upptäckter och rekommendationer, samtidigt som de är väl insatta i de mål, planer, regelsystem och styrsystem som inrättats av den högsta företagsledningen. Vi anser ändå inte att en placering längre ner i organisationen är ett tillfredställande alternativ. Vi ser fortfarande en överhängande risk till att internrevisorns oberoende och objektiva ställning ifrågasätts. En respondents företag har valt att organisera internrevisionen under VD, men rapportering sker till såväl VD som revisionskommittén. Detta ser vi som en möjlig lösning där VDs närhet och kunskap om den löpande verksamheten tas tillvara samtidigt som oberoendet stärks genom en rapporteringskanal direkt till revisionskommittén. Vårt resonemang styrks av Adolphson¹⁰⁹ som pekar på att ett sätt att säkerställa internrevisorns oberoende mot organisationen är att internrevisorerna rapporterar till VD och revisionskommitté.

5.1.1.2 Styrelsen alternativt revisionskommittén

Genom att placera internrevisionen högt upp i organisationen, direkt under styrelsen alternativt under en revisionskommitté, anser vi att oberoendet stärks eftersom internrevisorn kan granska hela verksamheten utan att begränsas av den överordnade chefen. Samtliga tre företag som ingått i vår studie och använder sig av interna internrevisorer har valt att rapportera direkt till en revisionskommitté. Carl påpekar att en rak linje till revisionskommittén har valts för att bevara internrevisionsfunktionens oberoende ställning.

David förklarar att en revisionskommitté är en arbetsgrupp som utses av styrelsen och som i sin tur utser internrevisionschefen som sedan rapporterar direkt till revisionskommittén. Carl säger att företagets revisionskommitté består av oberoende ledamöter och Fredrik berättar att företagets revisionskommitté består av styrelseordföranden samt ytterligare två personer. Den sammansättning som Carl och Fredrik berättar om är densamma som Bergh¹¹⁰ anser vara den vanligast förekommande. Bergström och Samuelsson¹¹¹ menar att revisionskommittén skall bestå av den kategori styrelseledamöter som rekryteras externt och saknar anställning i bolaget eftersom denna grupp förväntas ha störst integritet och självständighet i förhållande till företagsledningen. Revisionskommittén kan enligt vår åsikt anses vara mer eller mindre oberoende beroende på vilka ledamöter som ingår i kommittén. Vi anser dock att eftersom revisionskommittén utses direkt av styrelsen, som i sin tur utses direkt av bolagsstämman, utgör inte oberoendet i revisionskommittén någon problematik.

Vår undersökning visar att det kan vara avgörande vem som har rollen som principal i frågan om kontraktsförhållandets betydelse. Respondenterna är ense om att ju högre upp i organisationen internrevisionen är placerad desto mindre betydelse har det om internrevisorn är anställd eller inhyrd. Exempelvis anser Bertil att interna och externa internrevisorer har lika goda förutsättningar att vara

¹⁰⁹ Adolphson, J., (1998), s 124

¹¹⁰ Bergh, T., (1981), s 31f

¹¹¹ Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), s 113

oberoende i sitt arbete om de arbetar på uppdrag av styrelsen. Detta tror vi kan bero på att ju högre upp i organisationen funktionen är placerad desto mindre är risken att internrevisorn har nära relationer till de personer och de processer som granskas.

Vi anser därför att den bästa lösningen för att säkerställa internrevisorns oberoende är att placera funktionen direkt under styrelsen alternativt under en revisionskommitté. Detta är en åsikt som även delas av samtliga respondenter. Vi anser dessutom att det är viktigt att internrevisorn har en rak rapporteringskanal direkt till revisionskommitté och styrelse för att säkerställa att informationen når fram till de berörda parterna. Vår mening är att denna placering även betonar vikten av internrevision som funktion. Att placera internrevisionen högt upp i organisationen kan vara en bidragande faktor till att funktionen erkänns. Det kan visa på att ledning och styrelse inser vikten av internrevisionen och kan i sin tur leda till att internrevisionen får en högre status i organisationen. Vi anser att det är viktigt att poängtera att en hög organisatorisk placering inte är en garanti för en väl fungerande internrevision. Det krävs att styrelse och ledning arbetar aktivt för att skapa en effektiv internrevision. Om dessa parter inte är delaktiga i arbetet finns risken att internrevisionen uppfattas som en sovande avdelning i likhet med Adolphsons¹¹² resonemang.

5.1.2 Befogenhet

Vi anser i likhet med Cook och Winkle¹¹³ att internrevisorn kan uppnå ett tillräckligt oberoende genom att internrevisorn har frihet att göra en egen riskbedömning och välja vilka områden som skall granskas. En annan faktor som vi anser vara viktig för att stärka oberoendet är att internrevisorn har möjlighet att omdisponera granskningsinsatserna under arbetets gång om det framkommer information som påverkar de granskade områdenas väsentlighet. Det är viktigt att internrevisorn inte är alltför styrd av sin uppdragsgivare, eftersom uppdragsgivaren i de flesta fall skall ingå i internrevisorns granskning och därmed kan ha intresse av att påverka internrevisorns granskningsinsatser. För att internrevisorn skall kunna anses oberoende är det enligt vår uppfattning en förutsättning att internrevisorn har möjlighet att genomföra en egen riskbedömning och kunna situationsanpassa arbetet.

David påpekar att det finns internrevisorer som övervärderar oberoendet och menar att internrevisorn inte kan lita på den riskanalys företaget gör utan att internrevisorn måste leta reda på riskerna själv. David anser att internrevisorn kan ha egna idéer om var riskerna finns, men att internrevisorn skall utgå från organisationens egna bedömningar och se vad som kan göras utifrån dem. Även Erik anser att det är ledningen som skall identifiera de risker som kan äventyra organisationens mål.

Vi håller med David om att internrevisorn kan ha nytta av att även beakta den riskbedömning ledningen gjort av verksamheten, men vi anser ändå att

¹¹² Adolphson, J., (1996), s 123

¹¹³ Cook och Winkle i Bergh, T., (1981), s 30ff

internrevisorn bör upprätta en egen riskanalys utifrån egna förutsättningar för att stärka oberoendet. Om internrevisorn stödjer sig enbart på ledningens riskbedömning finns det en risk att väsentliga risker förbigås eftersom ledningen inte haft samma fokus som internrevisorn vid genomförandet av riskbedömningen. Ett exempel på skilda fokus finns i Fredriks företag där internrevisorerna gör en egen riskbedömning eftersom Fredrik anser att det finns skillnader mellan de riskbedömningar som internrevisionen upprättar och de som företagsledningen gör. Han anser att internrevisionen främst ser riskerna i processerna, de interna riskerna, medan företagsledningen fokuserar på omvärldsfaktorer, de externa riskerna. Ett problem som tas upp i agentteorin är att uppdragsgivaren kan ha problem att verifiera om internrevisorn har agerat korrekt. Det kan vara svårt för uppdragsgivaren att bedöma om internrevisorn granskat de mest väsentliga områdena eller om viktiga aspekter förbisets.

Vi anser utifrån ovanstående att den bästa lösningen är att tillvarata såväl ledningens som internrevisorns kompetens genom att internrevisorn först gör en egen riskbedömning för att sedan diskutera med företagsledningen om det finns skillnader mellan riskbedömningarna. Detta tillvägagångssätt minskar enligt vår åsikt även de merkostnader som kan uppstå enligt agentteorin, i de fall då internrevisorns oberoende riskanalys fokuserar på andra risker än de som företagsledningen anser vara viktiga. Vi anser att riskbedömningen påverkas av såväl olikheter i riskkänslighet som av den informationsasymmetri som råder mellan parterna. Företagsledningen gör enligt vår åsikt en mer generell riskbedömning medan internrevisorn gör en specifik riskbedömning i samband med urvalet av granskningsområden. Vi anser därför att det är viktigt med en öppen kommunikation mellan internrevisorn och uppdragsgivaren där olikheter i riskbedömningen diskuteras för att sedan mynna ut i en gemensam bedömning och att de båda parterna i slutändan är överens om vad som skall fokuseras vid granskningen.

För att skydda sitt oberoende menar vi att det är viktigt att internrevisorn för fram sina åsikter om vilka områden denne anser vara väsentliga att granska i diskussionen med företagsledningen. Internrevisorn skall enligt vår syn objektivt granska de risker som är mest väsentliga utan att påverkas i för stor omfattning av uppdragsgivaren. En annan viktig faktor är, som vi tidigare pekat på, att internrevisorn har möjlighet att ändra fokus om det framkommer under granskningens gång att andra områden på grund av ny information anses vara mer väsentliga. Det här tillvägagångssättet, att internrevisorn upprättar en egen riskbedömning för att sedan jämföra denna med ledningens, förekommer i flera av företagen i vår studie. Anders menar att det ingår i internrevisorns arbetsuppgifter att utgå från en egen riskbedömning, men att denna naturligtvis påverkas av hur ledningen ser på risk och därför krävs det en dialog. Han menar vidare:

”För att vi internrevisorer ska kunna vara objektiva som funktion så måste vi kunna presentera underlaget för hur vi har kommit fram till någonting. På det sättet kan man säga att vi gör vår egen riskanalys.”

I det fall företaget anlitar en extern internrevisor tror vi att det är mer vanligt förekommande att internrevisorn utgår enbart från ledningens riskbedömning. En

orsak till detta kan vara att den externa internrevisorn inte besitter samma verksamhetskunskap som ledningen och därför har svårare att identifiera de företagsspecifika riskerna. En annan orsak till att internrevisorn inte utför en egen riskbedömning kan vara att internrevisorn utför en uppdragsrevision där denne blir tilldelad ett område att granska av uppdragsgivaren. I de fall den externa internrevisorn upprättar en egen riskbedömning anser vi att risken finns att internrevisorn fokuserar på externa risker, som omvärldsfaktorer, i större utsträckning än interna risker på grund av begränsad verksamhetskunskap. Detta behöver dock inte vara fallet eftersom även en extern internrevisor kan ha arbetat mot organisationen en längre tid eller mot andra företag inom samma bransch och därmed är väl införstådd i vilka risker som kan förekomma.

5.2 Objektivitet

Som vi tidigare nämnt anser vi att internrevisorn inte har möjlighet att ensam styra över oberoendet eller det skenbara oberoendet. Objektiviteten eller det faktiska oberoendet är enligt vår åsikt däremot en faktor som internrevisorn själv kan påverka genom sitt agerande. Erik påpekar att objektivitet handlar mycket om etik, att vara stark i sin yrkesroll och inte vara påverkbar utan göra egna bedömningar. Med objektivitet menar vi att internrevisorn utför en opartisk och saklig granskning och analys.

Internrevisorns objektivitet är enligt Erik något som fokuserats under senare tid. Exempelvis väljer IRF¹¹⁴ att tala om objektivitet istället för oberoende. Anders menar att internrevision framförallt är en objektiv, utvärderande funktion och inte i första hand en oberoende funktion. Han menar att syftet är att internrevisionen skall vara en profession som inte är operativ och inte ligger i den operativa processen. Internrevisionsfunktionen skall kunna se på problemställningen på ett objektivt sätt. Erik menar att eftersom oberoendet är något som internrevisorn inte kan styra över på egen hand, utan något som påverkas av organisatorisk ställning och den befogenhet internrevisorn tilldelas är det viktigt att internrevisorn strävar efter att agera objektivt, vilket är något internrevisorn själv kan styra över. Samtliga respondenter talar om vikten av att internrevisorn håller sig objektiv till granskningsobjektet. Enligt vår åsikt påverkas internrevisorns förmåga att agera objektivt av ett antal faktorer som vi fortsättningsvis kommer att diskutera.

5.2.1 Personliga relationer

Ett problem som kan uppstå i och med att internrevisorn skall agera objektivt i förhållande till den granskade enheten är att internrevisorn har personliga relationer till de personer som revideras. Samtliga respondenter som arbetar som interna internrevisorer poängterar problematiken kring att revidera kolleger inom organisationen. Fredrik uttalar sig enligt följande:

¹¹⁴ IRF i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

”Det är naturligtvis viktigt att internrevisorn inte är för kamratlig med dem som revideras utan försöker hålla en sorts objektivitet. Helt objektiv kan aldrig någon vara.”

När internrevisorn rekryterats internt i organisationen anser vi att det finns en överhängande risk att internrevisorn har personliga relationer inom organisationen. Dessa situationer kan enligt vår åsikt lösas genom att en internt rekryterad internrevisor undviker att revidera avdelningar där denne själv tidigare arbetat. Detta bekräftas av Carl i vår undersökning som berättar att han valt att inte revidera de delar av företaget där han sedan tidigare har personliga relationer. Samma respondent påpekar även att det handlar om att vara stark i rollen som internrevisor. Fredrik poängterar dock att konsulterna också vanligen stannar inom företaget flera år, vilket leder till att även de externa internrevisorerna skapar relationer i företaget. Därför anser Fredrik att även konsulten kan ställas inför problemen med personliga relationer till dem som granskas.

Carl menar däremot att den relation som uppstår mellan internrevisorn och dem som revideras är en rent arbetsmässig relation. Internrevisorn blir aldrig riktigt kompis med den som revideras. Anders påpekar att internrevisorn måste se till att det finns en ömsesidig respekt i arbetet, vilken måste kombineras med att internrevisorn fortfarande kan värna om sin objektivitet. Detta är enligt Anders själva konsten, en internrevisor kan aldrig bli kollega med den som revideras på samma sätt som med de kolleger som arbetar med internrevision. Anders berättar att det ligger en liten svårighet i att få det att fungera. Samtidigt som internrevisorn måste vara flexibel och lyhörd får internrevisorn inte släppa på sin objektivitet. Bertil anser att det finns ytterligare en nackdel för såväl den interna som den externa internrevisorn om denne arbetar för länge mot samma organisation.

Vi kan avslutningsvis konstatera att det finns två typer av relationer, affärsmässiga och personliga. Enligt vår åsikt är det därför viktigt att internrevisorn skiljer mellan en personlig relation och en affärsmässig relation och inte bygger personliga relationer med dem som granskas. En affärsmässig relation anser vi karaktäriseras av att internrevisorn inte engagerar sig på ett privat plan utan behåller distansen till den granskade, vilket ökar internrevisorns möjlighet att förhålla sig objektiv. Vi anser att det är av största vikt att internrevisorn har hög integritet och vågar stå för sina åsikter.

5.2.2 Lojalitetsplikt

En annan situation som vi menar kan hota internrevisorns objektivitet är det faktum att internrevisorn i förhållandet till uppdragsgivaren kan känna en viss lojalitetsplikt. Om internrevisorn hamnar i en situation där denne känner lojalitet gentemot uppdragsgivaren och därför tvekar kring att uppmärksamma felaktigheter och brister i organisationen kan såväl oberoendet som objektiviteten ifrågasättas. Detta är också ett problem som Johansson et al¹¹⁵ påtalar när de säger

¹¹⁵ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987) s 48f

att en anställd internrevisor i känsliga lägen, exempelvis när företagsledningen blir utsatt för kritik, har en lojalitetshänsyn som tar över. För att undvika denna problematik anser vi att det även här är viktigt att internrevisorn är stark i sin roll och har en hög integritet. Även Anders påpekar vikten av en hög integritet och menar att internrevisorn inte får släppa sin ståndpunkt när han tycker att det är något som är fel. Erik menar att det är praktiskt att lyssna på VD och ta in synpunkter men poängterar att det är viktigt att internrevisorn fattar egna beslut och inte låter sig påverkas i för hög grad av VD och ledning. Anders åsikt kan visas med följande citat:

”Internrevisorn måste vara beredd på att även om det blir en svår situation där du faktiskt måste gå emot den eller de saker du reviderar så ska du orka stå emot även om det blir jobbigt.”

Carl anser dock att känslan av lojalitet hos den interna internrevisorn är starkare och ger en fördel framför den externa konsulten, eftersom den interna internrevisorn har ett större intresse av att det går bra för företaget. Den interna internrevisorn vill enligt Carl inte att någon extern part skall hitta felaktigheter eller oegentligheter i verksamheten. Enligt vår åsikt finns det med denna inställning en risk i att den interna internrevisorn kan se mellan fingrarna för att inte ställa företaget i dålig dager. Internrevisorn kan helt enkelt undvika att rapportera felaktigheter för att inte skada företagets rykte. Vi ser dock att situationen även kan leda till något positivt, eftersom internrevisorn arbetar för att förebygga att fel uppkommer samt strävar efter att felaktigheter upptäcks internt.

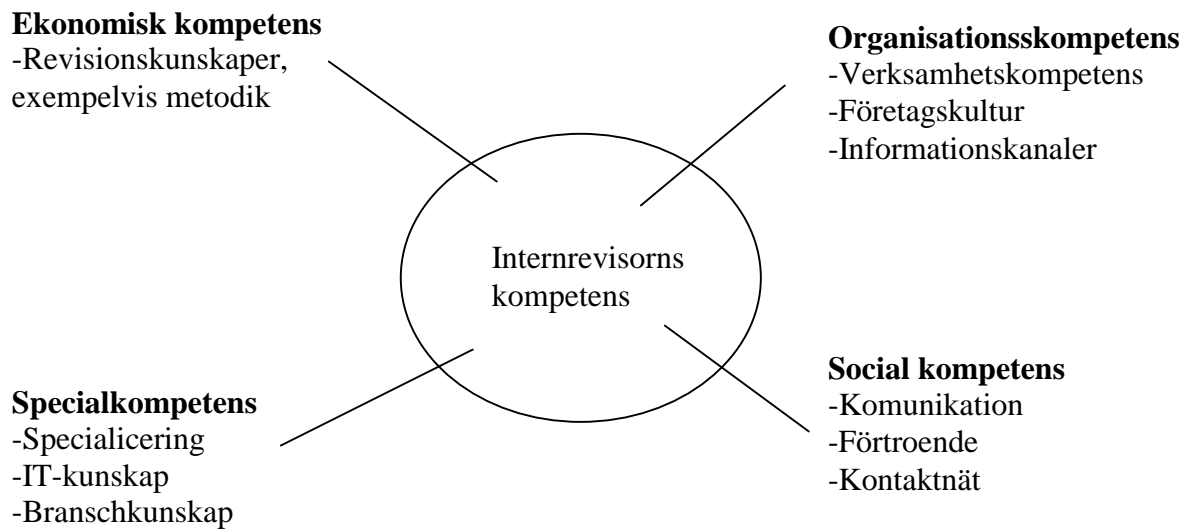
Vi anser att internrevisorns objektivitet är nära knuten till kompetens. För att kunna genomföra en objektiv granskning krävs det att internrevisorn har tillräcklig kunskap och kompetens.

5.2.3 Kompetens

I likhet med Bruzelius och Skärvad¹¹⁶ anser vi att internrevisorns kompetens påverkas av ett antal faktorer. Vi väljer att göra en snarlik uppdelning som de nämnda författarna, där vi pekar på fyra kompetensområden som vi anser vara viktiga för internrevisorn. Den första faktorn vi anser påverkar internrevisorns kompetens är utbildningsnivån, vilken i första hand omfattar *ekonomisk kompetens*, såsom kunskaper i revisionsmetodik. Den andra faktorn är internrevisorns *organisationskompetens*. Denna kompetens omfattar erfarenheter som verksamhetskunnighet, kunskap om företagets kultur och informationskanaler, såväl formella som informella. Den tredje faktorn är den *specialkompetens* internrevisorn besitter. Det kan handla om ingående kunskaper inom exempelvis IT eller kunskaper inom något annat specialområde. Den sista faktorn är den *sociala kompetensen* som kan innefatta internrevisorns förmåga att kommunicera med människor i organisationen och att etablera kontaktnät såväl inom som utanför den egna organisationen. Att kunna bygga upp ett förtroende för sin funktion och sitt arbete är även det en del av internrevisorns sociala

¹¹⁶ Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H., (1995), s 240f

kompetens. Utanför dessa fyra kompetensområden påverkas givetvis internrevisorn av de personliga egenskaper denne innehar.



Figur 5.1 Interrevisorns kompetensområden

5.2.3.1 Ekonomisk kompetens

En internrevisor bör enligt vår uppfattning inneha goda grundläggande ekonomiska kunskaper. Att inneha kompetens inom revisionsmetodik är enligt vår åsikt en av grundstenarna i internrevisorns kompetens. Vi anser även att det är viktigt att internrevisorn innehar ett ekonomiskt tänkande och ekonomikunskaper för att kunna identifiera framgångsfaktorer samt risker i verksamheten. Även respondenterna är överens om att kunskaper i revisionsmetodik är viktiga att inneha som internrevisor.

Vi kan i likhet med Johansson et al¹¹⁷ konstatera att det för närvarande inte finns några formella utbildningskrav för internrevisorer. Som en följd av avsaknaden av utbildningskrav varierar internrevisorerers kunskaper och kompetens. Trots att det inte finns några krav på utbildning så finns det ett varierande utbud av kurser och utbildningar. Vi anser att internrevisorn bör tillgodogöra sig främst ekonomiska kunskaper inom revisionsmetodik genom utbildning.

Certifieringen enligt CIA kan ses som en kvalitetsmärkning gentemot uppdragsgivaren, vilket en av respondenterna i vår undersökning påpekar. Bertil menar att utbildningen blir ett bevis på att internrevisorn besitter grunderna i internrevision enligt IIAs ramverk PPF. Erik anser att de som kan ställa, och till viss del också ställer, krav på utbildning hos internrevisorer är uppdragsgivaren. För att knyta an till agentteorin kan vi se att uttalade kompetenskrav kan underlätta problematiken

¹¹⁷ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 125

med informationsasymmetri mellan internrevisorn och uppdragsgivaren. Genom att införa en formell utbildning för internrevisorer kan problemet med adverse selection minskas eftersom uppdragsgivaren erhåller information och får bekräftat att internrevisorn befinner sig på en viss nivå kunskapsmässigt. Genom att ha uttalade kompetenskrav kan alltså kostnaderna i relationen mellan principal och agent minimeras. Principalen har innan kontraktssingången information kring internrevisorns kompetens och vet på vilket sätt internrevisorn kan förväntas arbeta. En annan situation som kan minska den osäkerhet som principalen kan uppleva är där det föreligger ett anställningsförhållande mellan internrevisorn och uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren kan då känna att denne har större inflytande över internrevisorns arbetsprocess.

Anders anser att det blir mer och mer önskvärt från företagen att internrevisorn har en CIA-examen och är utbildad civilekonom. Han menar att ett exempel på detta är att certifiering är ett allt vanligare förekommande önskemål i platsannonser. Bertil anser att det även har blivit vanligare att internrevisorerna själva eftersträvar att certifiera sig enligt CIA.

Anders anser att revision i sig är en kompetens som internrevisorer kan sakna i viss utsträckning men att IRF lyfter fram revisionskompetensen genom exempelvis grundutbildning och revisionskurser, något Anders anser är bra eftersom det är viktigt att få in det perspektivet. Även Fredrik påpekar att det är viktigt att internrevisorn har kompetens i revision för att förstå vad det är internrevisorn är ute efter när denne tittar på en intern kontroll och för att kunna konstatera om det förekommer brister i den interna kontrollen. Han tror även att en utbildning på högskolenivå skulle leda till en högre status för yrket. Carl är positivt inställd till certifiering men anser i motsats till Fredrik att det inte behövs någon internrevisionsutbildning. Han säger:

”Det är mycket sunt förnuft som gäller. Det finns väldigt mycket kurser som både IRF och IIA anordnar. [...] Jag tror det är bättre med sådana kurser istället för en hel utbildning på ett antal år. Jag tror inte att de flesta jobbar som internrevisorer i hela sitt liv utan snarare några år.”

Ett motiv till att det kan vara svårt att skapa en gemensam utbildning för internrevisorer kan enligt vår åsikt vara att internrevisionsfunktionen kan skilja sig kraftigt mellan olika organisationer. Det finns först och främst tre olika sektorer med olika lagstiftning och regelverk, statlig verksamhet där internrevision är lagstadgad, finansiell verksamhet som även den styrs av regelverk samt privat näringsliv där internrevision är helt frivillig. Att internrevisionsfunktionen dessutom skiftar mellan företag inom samma sektor anser vi komplicerar utbildningsbehovet ytterligare. Som en effekt av dessa skillnader anser vi att det kan vara mer lämpat att använda sig av speciella kurser som Carl påpekar. Fördelen vi ser med detta tillvägagångssätt är att internrevisorn kan välja kurser som fyller exakt det behov som finns hos den enskilda individen och inom organisationen.

En vanlig bakgrund för en internrevisor är enligt samtliga respondenter en akademisk examen med ekonomisk inriktning. Tidigare arbete inom extern revision är även det vanligt förekommande. Men Erik menar att det också finns internrevisorer som har en civilingenjörsexamen i grunden. Det är även vanligt förekommande att internrevisorer rekryteras internt vilket innebär en skiftande bakgrund gällande utbildning. Vi anser att de internrevisorer som har en ekonomisk utbildning bakom sig samt har arbetat inom revisionsområdet tidigare besitter de ekonomiska kunskaper som är nödvändiga att inneha även som internrevisor. Denna åsikt styrks även av David som menar att de internrevisorer som tidigare arbetat med extern revision har goda kunskaper om revision. Inom denna grupp finns därför inte samma behov av utbildning för att förbättra revisionskunskaper, vilket vi menar är ytterligare ett argument för det skiftande utbildningsbehovet hos internrevisorer. Vi ser trots allt en formell utbildning av internrevisorer samt certifiering som eftersträvansvärt, eftersom de kunskaper som främst tillägnas genom en utbildning är grundläggande kunskaper i revision. Detta är kunskaper som vi anser att samtliga internrevisorer har behov av att inneha oavsett verksamhet.

Vi anser att det finns även andra ekonomiska kunskaper som skulle kunna täckas in i en utbildning eller certifiering för internrevisorer. Dessa kunskaper är, som vi tidigare nämnt, viktiga för att kunna identifiera framgångsfaktorer och risker i verksamheten. Internrevisorns arbetsfält innefattar enligt Erik hela verksamheten, vilket är ett mycket stort område. Därför måste internrevisorn genom en riskbedömning bedöma var granskningsinsatserna skall fokuseras. Denna riskbedömning ligger till grund för det arbete internrevisorn utför, det är därför enligt vår åsikt av största vikt att internrevisorn har tillräcklig kompetens för att kunna genomföra riskbedömningen. Vi anser att internrevisorn har fördel av en grundläggande ekonomisk utbildning för att kunna identifiera relevanta risker. Respondenterna Erik och David menar att internrevision handlar om att hjälpa företaget att röra sig mot sina övergripande mål. För att kunna uppfylla sin uppgift måste internrevisorn identifiera de risker som kan äventyra att målen nås. Erik anser att internrevisorn har kunskapen att identifiera att ledningen kan hantera och identifiera vilka risker som påverkar organisationens mål. Det kan röra sig om monetära risker, personrisker, ryktespåverkan och omvärldsrisker. Vi anser inte att det är en självklarhet att internrevisorn besitter kunskaper för att kunna identifiera risker eller för att bedöma ledningens riskbedömning eftersom det inte finns några utbildningskrav för internrevisorer. Vi menar att det krävs en ekonomisk kompetens för att kunna göra sådana bedömningar.

Vi kan utifrån vår studie konstatera att den externa internrevisorn vanligtvis innehar en högre ekonomisk kompetens i jämförelse med den interna internrevisorn. Den externa internrevisorn är vanligen anställd i ett företag som är specialiserat inom området internrevision. Dessa företag har även mer resurser till att utveckla mer sofistikerade verktyg och metoder. Även en intern internrevisor kan inneha en hög ekonomisk kompetens eftersom det är vanligt att också den interna internrevisorn har en bakgrund som exempelvis verksam externrevisor. I detta fall måste den interna internrevisorn på egen hand utveckla och uppdatera dessa kunskaper regelbundet till skillnad från den externa internrevisorn som vanligen uppdateras genom intern fortbildning på ett mer strukturerat sätt.

5.2.3.2 Organisationskompetens

Utöver revisionskunskaper anser vi att det är viktigt att internrevisorn innehar en god verksamhetskunskap. Detta för att internrevisorn skall inneha en förståelse för företagets verksamhet och de risker som finns i företaget. Att denna form av kompetens är viktig poängteras även av Johansson et al¹¹⁸ som menar att internrevisorn har möjlighet att skaffa sig mycket ingående kunskap om företaget, vilket kan vara av stort värde vid revisionen.

Bergström och Samuelsson¹¹⁹ menar att internrevisorns kompetens inte tas tillvara på ett optimalt sätt om uppdragsgivaren styr internrevisorn i alltför hög utsträckning. En detaljerad styrning från uppdragsgivaren kan inte ersätta internrevisorns unika kompetens om verksamheten. Internrevisorn har även till skillnad från uppdragsgivaren möjlighet och resurser att granska och sätta sig in i delar av verksamheten på ett annat sätt, i högre detaljgrad. Vår uppfattning är att internrevisorns uppdragsgivare inte alltid har inblick i alla nivåer av verksamheten. Det kan därför vara riskfyllt att som uppdragsgivare begränsa internrevisorns arbete. Vi anser att det är viktigt att internrevisorn har en viss frihet för att kunna anpassa granskningen till rådande förhållanden.

Bergström och Samuelsson¹²⁰ menar att detaljerad styrning också har en tydlig nackdel. Principalen eftersträvar en viss kompetens som används optimalt i dennes intresse och inte ett visst givet handlingsmönster. Vi anser att en detaljerad styrning kan innebära att internrevisorn i sin granskning begränsas av uppdragsgivaren och därmed inte har möjlighet att använda sin verksamhetskunskap i full utsträckning.

Majoriteten av respondenterna upplever att det är vanligt att internrevisorer har en bakgrund inom verksamheten, att internrevisorn rekryterats internt från en annan funktion. Enligt vår uppfattning kan kompetens som verksamhetskännedom vara svår att tillägna sig genom utbildning, detta är snarare erfarenheter som internrevisorn tillägnar sig med tiden. Vi anser att en internrevisor som har rekryterats internt och tidigare arbetat inom verksamheten har fördelar av att besitta större verksamhetskompetens än en internrevisor som rekryteras externt eller hyrs in som konsult. Detta är en åsikt som även styrks av våra respondenter. Fredrik menar att den interna internrevisorn skaffar sig en kunskap om exempelvis produkterna i företaget, människorna, nätverket och hur organisationen fungerar, något han anser är en fördel och styrka för den interna internrevisorn vid en jämförelse med konsulten. Fredrik anser också att eftersom den interna internrevisorn har en historik är det lättare för denne att gå på djupet inom vissa delar av verksamheten än vad det är för en konsult som kommer in och skall gå igenom allt väldigt snabbt. Carl menar att företag helst rekryterar en internrevisor inom bolaget när det rör sig om en stor och komplex organisation. Han är själv ett exempel på detta eftersom han blev handplockad internt att arbeta med internrevision. Hos den externt rekryterade internrevisorn ser vi däremot en

¹¹⁸ Johansson, S-E., Nyström, B.A. och Rydström, E., (1987), s 48f

¹¹⁹ Bergström, C. och Samuelsson P., (1997), s 20ff

¹²⁰ Bergström, C. och Samuelsson P., (1997), s 20ff

styrka i att kunna se på verksamheten med nya ögon och kunna tillföra nya tankar och idéer.

Avsaknad av såväl bransch- som verksamhetskompetens hos internrevisorn och en bristande förståelse för verksamheten kan leda till att företaget kan komma att belastas av kostnader för en granskning som inte är önskvärd. Detta kan vara fallet när internrevisorn genomför sin riskbedömning och väljer att fokusera sin granskning på risker som uppdragsgivaren inte anser vara lika relevanta. Även Erik påpekar att bransch- och verksamhetskompetens är viktig för att bedöma vilka risker som skall fokuseras, eftersom riskerna påverkas i stor utsträckning av verksamheten. Vi anser att det är viktigt att internrevisorn är medveten om vilka framgångsfaktorer och risker som är betydelsefulla för verksamheten.

Vi anser att den interna internrevisorn oftare innehar en högre organisatorisk kompetens än vad den externa internrevisorn har möjlighet att tillägna sig. Detta behöver dock inte vara fallet då den externa internrevisorn arbetat mot klienter inom samma företag under en längre tid.

5.2.3.3 Specialkompetens

Eftersom internrevisorns arbetsområde täcker in hela verksamheten är det enligt vår uppfattning omöjligt att som internrevisor hålla sig uppdaterad inom samtliga områden. Vi ser därför en fördel i att internrevisorer väljer att specialisera sig inom olika områden. En internrevisionsavdelning bestående av internrevisorer med varierande bakgrund kan enligt vår åsikt innebära en fördel genom att internrevisorerna kompletterar varandra och att internrevisorerna innehar specialkompetens inom olika områden.

Beroende på vilka områden internrevisorn granskar anser vi att behovet av kompetens är skiftande. När internrevisorn granskar en speciell process är denne enligt Fredrik i behov av specialkompetens inom området. Med specialkompetens inom området som granskas menar Fredrik att internrevisorn åtminstone måste ha vissa kunskaper för att kunna kommentera processen. Han säger att om internrevisorn exempelvis granskar en IT-kontroll så måste internrevisorn ha viss förståelse för IT-språket när denne ställer frågor annars är det svårt att konstatera om det finns en kontrollbrist. Även när det gäller till exempel de finansiella delarna påpekar Fredrik att det är viktigt att internrevisorn förstår dem och hur rapporteringen går till. Bertil påpekar också vikten av specialkompetens i uttalandet:

”Internrevisorn måste ha helikoptersyn, men även kunna ta på sig våtdräkten och djupdyka ibland”

Bertil menar att det är viktigt att internrevisorn har ett övergripande synsätt för att kunna urskilja var riskerna finns, men även en djupare kompetens inom områden som bedöms som riskfyllda.

Bertil ser en fördel med att internrevisorer är högt specialiserade inom branscher och inom specifika delar inom branschen. Bertil poängterar att den externa internrevisorn kan besitta en god branschkunskap eftersom denne kan arbeta med flera olika företag inom samma bransch. I de fallen har internrevisorn goda kunskaper om branschen och kan fungera som bollplank för styrelse och ledning. Vi kan därmed konstatera att internrevisorns branschkompetens kan underlätta i dennes konsultativa roll.

Vi har i vår studie funnit att det är vanligt att företag med ett flertal anställda internrevisorer väljer att dela upp internrevisionsavdelningen på olika sätt. Ett exempel på detta är att ett av de undersökta företagen försöker ha internrevisorer med olika specialkunskaper, medan ett annat företag har delat upp internrevisionen på tre olika affärsområden. Att dela upp internrevisionsavdelningen i olika affärsområden eller olika specialområden kan innebära såväl för- som nackdelar. I enlighet med Bergh¹²¹ ser vi fördelar med att internrevisorn blir väl insatt i de aktiviteter som granskas, samt att möjligheter ges till att ett gott samarbete med den granskade enheten utvecklas. Vi ser även en baksida med specialisering genom att internrevisorn blir känslomässigt bunden av det nära samarbetet, vilket kan verka hämmande på granskningsarbetet. En annan nackdel med specialisering anser vi kan vara att internrevisorn fastnar i samma hjulspår och att internrevisionen går för mycket på rutin.

En lösning för att undvika nackdelarna med specialisering är enligt vår åsikt att internrevisorerna skiftar arbetsuppgifter med varandra med jämna intervall. Genom att alternera mellan arbetsuppgifter anser vi att internrevisionsavdelningen kan tillvarata den specialkompetens som finns samtidigt som oberoendet och objektiviteten kan bibehållas på en hög nivå. Oavsett hur uppdelningen av internrevisorernas arbete ser ut anser vi att det är nyttigt att internrevisorerna växlar uppdrag med varandra för att undgå att fastna i rutinarbete. Detta kan även vara ett problem för en extern internrevisor som stannar för länge på ett uppdrag, men i det fallet ser vi att problemet kan lösas genom att någon annan på konsultbyrån tar över uppdraget. Denna problematik kan uppstå oavsett om vi talar om en intern eller en extern internrevisor.

5.2.3.4 Social kompetens

En viktig faktor för att internrevisorn skall kunna utföra sitt arbete på ett bra sätt anser vi vara att internrevisorn får tillgång till den information som är relevant för granskningen. För att få tillgång till nödvändig information är det viktigt att internrevisorn har förmågan att kommunicera med människor i organisationen. För att lyckas med detta krävs inte bara att internrevisorn har kunskap om verksamheten och inom revision utan också att denne besitter social kompetens. Den sociala kompetensen är viktig för att ge de granskade enheterna ett bra bemötande och få dem att känna förtroende för internrevisorn. Samtliga respondenter är överens om att det är lika viktigt att inneha social kompetens, bransch- och verksamhetskompetens som ekonomisk kompetens i rollen som

¹²¹ Bergh, T., (1981), s 33f

internrevisor. Bertil betonar vikten av att bygga upp ett förtroende med klienten för att få tillgång till information. Enligt vår åsikt är det viktigt att internrevisorn skapar tillit för sin funktion hos klienten, något som vi anser kräver social kompetens.

Fredrik menar att internrevisorns sociala kompetens har mycket att göra med förhållningssätt, att kunna ställa de rätta frågorna och förstå vad det handlar om. Han menar att det är viktigt att internrevisorn har förmågan att lyssna och att kunna läsa mellan raderna. David menar att en utåtriktad och ödmjuk internrevisor får information om felaktigheter genom att prata med människor, vilket medför att internrevisorn kanske inte behöver genomföra en lika omfattande substansgranskning¹²².

Enligt vår åsikt berör den sociala kompetensen även de kontakter och kontaktnät som internrevisorn har inom och utanför den egna organisationen. En viktig egenskap hos internrevisorn är att kunna bygga relationer, men det finns även en risk i alltför nära relationer med de granskade enheterna som vi tidigare redogjort för under rubriken *Personliga relationer*. Som en annan viktig faktor ser vi kontaktnätet utanför organisationen. IRF kan vara ett exempel på ett sådant kontaktnät, där internrevisorn kan utbyta erfarenheter med andra internrevisorer och diskutera problem och möjliga lösningar.

Social kompetens är enligt vår uppfattning i första hand inte en kompetens som utvecklas genom utbildning, utan snarare något internrevisorn formar genom personlig utveckling. Det handlar till mycket stor del om personliga egenskaper och erfarenhet. Sammanfattningsvis anser vi att det handlar om att som internrevisor besitta viss kompetens inom samtliga områden. I enlighet med respondenterna anser vi att kombinationen av såväl revisionskompetens, verksamhetskompetens, social kompetens och specialkompetens är viktig.

5.3 Status

Vi anser att internrevisorns status i organisationen är en annan viktig faktor i diskussionen kring internrevisorns roll. Internrevisorns status är enligt vår uppfattning knuten till ett flertal andra faktorer som tidigare diskuterats, exempelvis oberoendet, internrevisorns organisatoriska ställning samt kompetens. Vi anser att om internrevisionen som funktion erkänns och respekteras i organisationen, underlättar det för internrevisorn att kunna utföra sitt arbete på ett objektivt sätt. Genom att inneha hög status och en stark ställning i organisationen anser vi att internrevisorn har lättare att agera objektivt. Också IRF menar att internrevisorns objektivitet säkerställs genom en hög organisatorisk status och möjlighet att bedriva verksamhet utan inskränkningar.¹²³ Vi anser att en internrevisor med hög status lättare vågar rapportera felaktigheter och föreslå förbättringar oavsett vad det gäller.

¹²² Med substansgranskning avses en detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon.

¹²³ Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 17

För att hög status skall uppnås är det enligt vår åsikt viktigt att internrevisorn uttryckligen stöds av styrelse och ledning. Denna åsikt finner vi stöd för i Sawyers¹²⁴ resonemang om ledningens inverkan på internrevisorns status. Även Nilson et al¹²⁵ påpekar att det är nödvändigt att internrevisionsfunktionen har auktoritet i organisationen för att den skall fungera på ett effektivt sätt samt uppnå trovärdighet och respekt. Vi anser att en hög status kan innebära såväl för- som nackdelar för internrevisorn, vilka vi redogör för nedan.

5.3.1 Informationstillgång

I enlighet med Bruzelius och Skärvad¹²⁶ menar vi att om internrevisorn innehar prestige och anseende erhåller denne även hög status. Bruzelius och Skärvad talar även om att positionen i den sociala rangordningen påverkar beteendet hos andra i gruppen. Ju högre upp internrevisorn befinner sig desto större antal medlemmar i gruppen försöker komma i kontakt med denne. Utifrån Bruzelius och Skärvads resonemang anser vi att en viktig anledning till att internrevisorn bör inneha hög status är att informationstillgången underlättas. För att internrevisorn skall kunna genomföra en bra revision ser vi informationstillgången som en mycket viktig faktor. Beroende på vilken uppfattning människor i organisationen har om internrevisorn kan det vara enklare eller svårare att få tillgång till den information internrevisorn behöver. Anders tror att det kan finnas en viss begränsning för externa internrevisorer vid informationsinsamlandet. Det kan enligt Anders vara så att medarbetarna i organisationen känner sig osäkra på hur mycket information de kan ge konsulten som inte tillhör organisationen. Vi anser att det är viktigt att internrevisorn lyckas skapa ett förtroende för sin funktion i organisationen och förmedla syftet med sitt arbete för att underlätta vid informationsinsamlingen. Som vi tidigare nämnt är internrevisorns tillgång till information också kopplad till internrevisorns sociala kompetens.

Erik anser att huruvida det är lätt eller svårt att få tillgång till information också beror på företagskulturen. Han menar att det varierar, ibland kan det vara lätt och ibland är det oerhört svårt att få tillgång till information. En del företag har skriftliga instruktioner som reglerar allt, säger Erik, vilket gör att det är väldigt enkelt att se hur det är tänkt att fungera. Han anser att problemet istället kan bli att det kan vara så mycket instruktioner att människorna i organisationen inte kan ta till sig allt utan drunknar i information. Andra organisationer är mer öppna och informella och har en mun-till-mun-struktur, vilket enligt Erik innebär att det kan vara svårare att se hur det är tänkt att fungera i företaget. Vi anser att Eriks exempel visar på hur skiftande internrevision kan vara i olika företag beroende på företagskultur. Vi tror att den viktigaste typen av information för internrevisorn är den information som inte finns dokumenterad, utan som innehas av medarbetarna i organisationen. För att få tillgång till denna information är det viktigt att internrevisorn innehar såväl ett förtroende och en hög status i organisationen som social kompetens som vi tidigare berört.

¹²⁴ Sawyer i Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 7

¹²⁵ Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), s 6

¹²⁶ Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H., (1995), s 257

Anders styrker vårt påstående om att det är viktigt att internrevisorn innehar hög status. Han påpekar att ett av de bästa bevisen för att internrevisionen fungerar bra är när människor i organisationen ser internrevisionen som en värdefull funktion i verksamheten och ringer till internrevisorn för att föra en dialog eller ställa frågor. Han påpekar även att internrevisorn måste bygga upp ett ganska högt förtroende för sin funktion. Utan rätt information har internrevisorn inte möjligheten att dra rätt slutsatser, och om internrevisorn inte har ett förtroende kommer denne aldrig att få tillgång till rätt information, säger Anders.

5.3.2 Motstånd i organisationen

En nackdel med att internrevisorn innehar hög status anser vi vara att människor ute i organisationen har alltför stor respekt för internrevisionen som funktion. Internrevisorn ses som en motståndare eller polis och de granskade enheterna försöker dölja felaktigheter och undanhålla information. De granskade enheterna är helt enkelt rädda för att åka dit. Flera av respondenterna har uppfattningen att internrevisorn i vissa situationer uppfattas som en motståndare eller polis i organisationen. Det är främst när internrevisorn kommer ut till en ny enhet som de kan uppfattas som poliser, menar Carl. Han anser att en effekt av att de granskade enheterna ser internrevisorn som en polis kan vara att de intervjuade ibland ljuger för att skydda sin avdelning. Nedanstående uttalande av Carl visar på problem som kan uppstå vid informationsinsamlandet.

”Det händer att en del som intervjuas ljuger en rakt upp i ansiktet. Att människor ljuger kan bero på att man vill skydda det egna bolaget. Då gäller det att få personen att förstå att revisionsteamet är där för att hjälpa, att de jobbar för samma bolag.”

Carl upplever dock att de intervjuade oftast är ärliga och berättar om någonting inte är riktigt rätt. Vi anser att den vanligaste orsaken till att internrevisorn uppfattas som en polis, som är ute efter att sätta dit de granskade enheterna, är okunskap. Om inte internrevisionen är en känd funktion med ett väl kommunicerat syfte kan det lätt uppstå missförstånd. De anställda i organisationen kanske inte är medvetna om vilken funktion internrevisionen fyller. Om vi drar en parallell till agentteorin kan vi säga att för att internrevisorn skall ha hög status krävs att principalen har ett högt förtroende för internrevisorn. Detta resonemang styrks av såväl Sawyer¹²⁷ som Bruzelius och Skärvad¹²⁸. För att uppnå ett högt förtroende anser vi att det krävs att principal-agentproblemet minimeras. Om det råder stora informationsasymmetriska problem mellan uppdragsgivaren och internrevisorn, exempelvis om uppdragsgivaren inte känner att de båda arbetar mot samma mål, urholkas förtroendet för internrevisorn. Om inte uppdragsgivaren känner förtroende för internrevisionsfunktionen blir det svårt att förmedla denna känsla längre ner i organisationen. Internrevisorn går då miste om det stöd som krävs från uppdragsgivaren för att uppnå hög status i organisationen.

¹²⁷ Sawyer i Nilsson, H. och Wennstam, C., (1996), s 7

¹²⁸ Bruzelius, L.H. och Skärvad, P-H., (1995), s 257

För att lösa problemet är det enligt vår uppfattning angeläget att förmedla syftet med internrevisionen till de reviderade och få dem att inse att internrevisionen är ett stöd och inte en motståndare. Även respondenterna i vår studie är överens om att det är viktigt att klargöra syftet för klienten och förklara att internrevisorn är där för deras skull. Vi anser att det är viktigt att komma ihåg att det är ett högt förtroende som leder till hög status för internrevisorn och inte omvänt. Det är enligt Bertil viktigt att internrevisorn är rak och tydlig, och rapporterar på ett sätt som inte upplevs som missvisande. Anders nämner kontinuiteten som en annan lösning för att motverka att internrevisorn upplevs som en polis. Han anser att internrevisorn utvecklar en bättre kommunikation med de reviderade om internrevisorn återkommer regelbundet till en granskad enhet. Anders menar att i många fall arbetar internrevisorn på en lokalfunktion under en kortare period för att sedan ägna sig åt nästa mål. Han anser att genom kontinuitet i revisionsarbetet finns möjligheten att få en god kunskap kring ett visst område där internrevisorn har större möjlighet att få respons. Vi ser denna kontinuitet som en process för att bygga upp ett högt förtroende, vikt i sin tur kan leda till en hög status.

5.3.3 Organisatorisk placering

Vi anser oss kunna dra en parallell mellan internrevisorns status och den organisatoriska ställning funktionen har. En hög organisatorisk ställning kan anses som ett erkännande av internrevisorn och därmed innebära högre status. Genom att internrevisionsfunktionen är placerad högt upp i organisationen demonstrerar ledning och styrelse tydligt funktionens betydelse i verksamheten, vilket i sin tur sänder signaler till hela organisationen.

Fredrik upplever att internrevisionsavdelningen har en hög status i organisationen. Han anser att internrevisionschefen har högre status än ekonomichefen eftersom internrevisionschefen rapporterar direkt till ledningen och är med på fler genomgångar. Vidare menar Fredrik att internrevisionens status påverkas av hur internrevisionen framhävs i organisationen och vilka arbetsuppgifter som utförs. Han menar att en internrevisionsavdelning som är undanskymd i organisationen kanske därför har en lägre status. Detta anser vi att följande uttalande av Fredrik visar:

”Jag upplever att vi har en hög status men det är många som inte upplever det så. Internrevisorerna känner sig vingklippta och tycker inte att de får någon information. De känner sig mer som någonting som katten har släpat in, någonting som företaget måste ha.”

Utifrån agentteorin kan vi också diskutera om internrevisorns status skiftar beroende på var i organisationen funktionen placeras och vem som innehar rollen som principal. Möts internrevisorn med större respekt om funktionen är placerad under styrelsen i jämförelse med om internrevisionen är placerad under ekonomidirektören? Svaret på den frågan kan tänkas vara ja. När funktionen är placerad under ekonomidirektören kan denne tänkas ha en mer avslappnad inställning till internrevisionen, eftersom ekonomidirektören i detta fall är undantagen från granskning. I de fall internrevisionsfunktionen är placerad direkt

under styrelsen är samtliga personer i organisationen omfattade av granskningen och därmed kan internrevisorn mötas med större respekt av samtliga medlemmar i organisationen.

5.3.4 Felaktigheter

Ett annat exempel på när internrevisorns status har betydelse är när internrevisorn upptäcker felaktigheter och skall rapportera dessa. Erik menar att internrevisorn inte främst är ute efter att leta felaktigheter, utan han anser att internrevisorns uppgift är att förebygga fel och verka för att organisationen har system för att själva upptäcka fel. I likhet med Adolphsons¹²⁹ definition av internrevision handlar det om att säkerställa en god intern kontroll. Både Carl och Fredrik menar dock att de hittar fel eller saker att förbättra vid varje granskning. Carl menar att det oftast inte är stora fel som upptäcks utan att det istället rör sig om att hitta de bästa lösningarna på olika problem. När internrevisorn finner brister eller felaktigheter skall dessa rapporteras till uppdragsgivaren. David anser att det är självklart att internrevisorn rapporterar de fel som upptäcks, men han menar även att en effekt av att rapportera stora problem som internrevisor kan innebära en risk att bli av med jobbet.

Vi ifrågasätter om internrevisorn alltid rapporterar större felaktigheter eller om risken för att förlora arbetet alternativt uppdraget påverkar internrevisorn på ett negativt sätt. I och med att internrevisorn på ett eller annat sätt har ett kontraktsförhållande med uppdragsgivaren uppstår ett ekonomiskt beroende. Vi ser en skillnad mellan hur det ekonomiska beroendet påverkar en intern och en extern internrevisor. Vi anser att den externa internrevisorn har fördel i att denne lättare vågar rapportera felaktigheter och gå emot styrelse och ledning om detta är nödvändigt. Detta eftersom den externa revisorn har möjligheten att ha flera uppdragsgivare och därmed inte förlorar hela sin inkomstkälla om denne skulle bli uppsagd från ett uppdrag. Den interna internrevisorn har däremot endast en inkomstkälla och kan därigenom bli mer sårbar. Däremot anser vi att såväl en intern som en extern internrevisor kan motverka det ekonomiska beroendet genom att även här vara stark i sin roll och inneha en hög integritet. Erik menar att det är önskvärt att internrevisorn har en sådan ställning att denne vågar framföra det som framkommer vid granskningen, men att detta tyvärr inte alltid är fallet. Han menar att önskeläget skulle vara följande:

”Internrevisorn kan liknas vid det gamla hovets hovnarr och kan säga sanningen utan att bli halshuggen.”

Vi ser här problematiken kring huruvida internrevisorn verkligen vågar lägga fram de felaktigheter och brister som upptäckts. Ett annat problem som vi anser kan uppkomma i de fall internrevisorn innehar en låg status är att de brister som internrevisorn pekar på inte uppmärksammas samt att de åtgärder och förbättringar som internrevisorn rekommenderar inte genomförs. Det är inte internrevisorn som beslutar om felaktigheterna skall åtgärdas. David menar att om

¹²⁹ Adolphson, J., (1998), s 124

uppdragsgivaren väljer att bortse från internrevisorns rekommendationer är det inte mycket internrevisorn kan göra. Vill företagsledningen bortse från felaktigheter eller oegentligheter, finns det inget som hindrar dem. David menar vidare att i de fall rekommendationerna gäller brister av mer allvarligt slag och dessa inte korrigeras, kan en åtgärd från internrevisorns sida vara att avgå. Detta är enligt David vanligare i till exempel USA där det är en större snurr på marknaden för internrevisorer. Vi frågar oss om internrevisionen är en uppmärksammas funktion bland externa intressenter och vilken effekt en avgående internrevisor får för företaget. Vi anser att internrevisionen fått ett ökat intresse bland externa intressenter i och med att ämnet uppmärksammats i aktuell debatt. Vi frågar oss om det faktum att företag har en internrevisionsfunktion medför att intressenter får ett ökat förtroende för företaget. Vi tror att det är så, och att detta också kommer att bli fallet, i och med den ökade uppmärksamheten kring internrevision. Internrevisorn har då möjlighet att ge en signal till marknaden genom att avgå om påtalande av felaktigheter inte tas på allvar av företagsledning och styrelse. Vi anser dock att detta är en mycket drastisk åtgärd. Diskussionen påtalar däremot vikten av att internrevisorns arbete tas till vara och får den uppmärksamhet det förtjänar. Fredrik tror att det kommer att ställas högre krav på internrevisorerna, vilket leder till en högre status. Han säger:

”Det kommer att sättas mycket större tryck på internrevisionen, att internrevisorn gör ett professionellt jobb och gör man ett professionellt jobb så får man högre status. Det är självgenererande”.

6 SLUTSATS

I detta kapitel kommer vi att presentera resultatet av vår studie. Under arbetets gång har många intressanta frågeställningar uppkommit, som vi inte har haft möjlighet att utveckla. Vi kommer därför avslutningsvis att ge förslag till framtida uppsatsämnen.

6.1 Resultat

Vi har dragit slutsatsen att internrevisorn inte kan anses vara en oberoende funktion i organisationen eftersom det råder antingen ett anställningsförhållande eller ett kontraktsförhållande. Det faktum att internrevisorn arbetar på uppdrag av företaget för att granska detsamma, och att det därför råder ett ekonomiskt beroende mellan internrevisorn och uppdragsgivaren är anledningen till att vi anser att det inte råder ett oberoende förhållande mellan internrevisorn och uppdragsgivaren. Oberoendet är inte något internrevisorn själv har möjlighet att påverka. Det vi anser påverkar oberoendet är dels internrevisorns organisatoriska placering, dels den befogenhet internrevisorn tilldelas av uppdragsgivaren. Vi ser däremot att internrevisorn kan agera mer eller mindre objektivt och därmed anses uppnå ett tillräckligt oberoende, eftersom objektivitet enligt vår åsikt är en faktor som internrevisorn har möjlighet att påverka. Det är omöjligt för en individ att agera fullständigt objektivt, till viss del är en individ alltid subjektiv i sitt agerande. Det vi anser påverka objektiviteten är framförallt internrevisorns personliga egenskaper och integritet samt kompetens.

Vi anser även att det underlättar objektiviteten om internrevisorn har en hög status i organisationen. Vi kan konstatera att internrevisorn genom att bygga upp ett förtroende för sin roll kan höja sin status i organisationen. Status kan delas upp i två delar, den ena delen kan internrevisorn själv påverka genom att bygga upp detta förtroende för sin roll och på så sätt höja sin status. Den andra delen påverkas av den organisatoriska ställningen. Var internrevisorn är placerad i organisationen påverkar vilken status funktionen anses ha.

En viktig faktor för att upprätthålla internrevisorns oberoende är således att internrevisorn har en hög organisatorisk ställning, något som är fallet för såväl den interna som den externa internrevisorn. Vi anser att den bästa lösningen är att placera internrevisorn under styrelsen eller revisionskommittén, eftersom såväl VD som ekonomidirektör då innefattas i granskningen. Denna lösning har även fördelen att visa att internrevisionen som funktion är accepterad av företagsledning och styrelse, vilket sänder signaler till organisationen att internrevisionen är viktig och kan på så sätt leda till en hög status. En placering längre ner i organisationen kan i kombination med en rak rapporteringskanal till styrelsen vara en alternativ lösning. Fördelen med denna placering är att ekonomidirektörens eller VDs kunskap om verksamheten kan tillvaratas. Detta

måste dock ställas mot nackdelen med att dessa positioner riskerar att undantas från granskningen.

En annan faktor som vi anser är central i frågan om internrevisorns oberoende är den befogenhet internrevisorn tilldelas. Vi anser att för att säkra oberoendet skall internrevisorns arbete innefatta att genomföra en egen riskbedömning. Internrevisorn skall inte tillåtas att enbart utgå från ledningens eller företagens riskbedömning. Vi ser att den bästa lösningen är att internrevisorn upprättar en egen riskbedömning för att sedan i diskussion med företagsledningen komma fram till vilka riskområden som är mest väsentliga.

Den faktor vi anser vara mest betydelsefull för att internrevisorn skall kunna agera objektivt är internrevisorns personliga egenskaper och den sociala kompetensen. Det krävs en lyhörd och utåtriktad person som är intresserad av att kommunicera med människor och att denne bemöter alla typer av människor på ett bra sätt. Samtliga de problem vi har diskuterat kan begränsas genom en hög integritet och en stark personlighet. Orsaken till att vi anser den sociala kompetensen vara ett av de viktigaste områdena är att en god social kompetens underlättar informationsinsamlingen och förmedlandet av rekommendationer och åtgärder. Vi anser även att den sociala kompetensen är viktig för att internrevisorn skall lyckas skapa ett förtroende för sin funktion i organisationen och kunna förmedla syftet med sitt arbete. Det är viktigt med ett väl kommunicerat syfte för att internrevisorn inte skall upplevas som en polis och motståndare i organisationen. Detta kan även hjälpa internrevisorn att höja sin status i organisationen.

En viktig kompetens som internrevisorn lättare kan tillägna sig genom utbildning är ekonomisk kompetens. Revisionskompetens är något vi anser att samtliga internrevisorer har behov av att inneha oavsett verksamhet. Vi ser därför en formell utbildning av internrevisorer samt certifiering som eftersträvansvärt, eftersom de kunskaper som främst tillägnas genom denna typ av utbildning är grundläggande kunskaper i revision. Vi ser en utbildning inom revision som en av grundstenarna i internrevisorns kompetens och social kompetens som en annan. Dessa kompetensområden måste dock kompletteras med goda kunskaper om verksamheten och branschen. En god bransch- och verksamhetskompetens kan effektivisera revisionen och är en förutsättning för att internrevisorn skall kunna upprätta en fullgod riskbedömning. Vi kan konstatera att det för att få en effektiv internrevision är viktigt att internrevisionsavdelningen innehar delar av samtliga ovan nämnda kompetensområden. Vi kan också konstatera att den enskilda internrevisorn inte behöver inneha samtliga kompetenser, utan att det viktiga är att samtliga kompetensområden finns representerade inom avdelningen.

Vi har också kommit fram till att interna och externa internrevisorer har olika styrkor gällande kompetens. De interna internrevisorererna besitter vanligen en högre verksamhetskompetens, eftersom de ständigt arbetar inom verksamheten. De externa internrevisorererna har däremot sin styrka i att ofta inneha goda kunskaper inom revision. Även en intern internrevisor kan inneha en hög kompetens inom revision, eftersom det är vanligt att också den interna internrevisorn har en bakgrund som exempelvis verksam externrevisor. Vi kan även se att de externa internrevisorererna kan ha en fördel i att de kan arbeta mot

flera bolag inom en och samma bransch, vilket kan ge dem en mer utvecklad branschkompetens. Vi anser dock att en extern internrevisor som har arbetat mot samma verksamhet under en längre tid allt mer kan likställas med den interna internrevisorns situation.

Vi kan som tidigare nämnts dra slutsatsen att samtliga kompetensområden bör finnas representerade inom internrevisionen. I de fall något kompetensområde saknas finns det som vi ser det två likvärdiga lösningar för att tillgodose detta krav. Den första lösningen är att företaget utgår från den befintliga internrevisionsfunktionen och kompletterar denna. Detta kan göras genom att antingen anställa en internrevisor som innehar den kompetens som saknas i gruppen eller genom att utbilda en internrevisor internt i de fall kompetensen är möjlig att tillägna sig genom utbildning. Den andra lösningen är att företaget använder sig av cosourcing, det vill säga företaget tar in en extern konsult för att komplettera den befintliga internrevisionen. I detta fall kan den externa konsulten skiftas för att behålla fördelen i att inte fastna i rutiner utan kunna se på verksamheten med objektiva ögon. Vi anser att fördelen med detta arbetssätt är att det tar tillvara konsultens specialkompetens i metodik och den anställdes internrevisorns verksamhetskunskap.

Vi har under arbetets gång utgått från två scenarier gällande internrevisorns kontraktsförhållande. Det vi kan se är att det finns såväl för- som nackdelar med de båda kontraktsförhållandena. Vi ser inte att fördelarna överväger i något av fallen utan anser att de båda alternativen är fullt möjliga, men att de svagheter vi påpekat i analysen måste tas i beaktande. Två situationer som kan hota internrevisorns objektivitet är att internrevisorn innehar personliga relationer samt känner en lojalitetsplikt mot uppdragsgivaren som gör att internrevisorn inte vill påtala fel. I dessa båda fall har den externa internrevisorn fördelar gentemot den interna internrevisorn under förutsättning att den externa internrevisorn inte under en längre tid arbetar mot samma organisation. Vi kan även här konstatera att ju längre tid den externa internrevisorn har arbetat mot samma organisation desto mer likställs problematiken mellan de båda grupperna.

För att på bästa sätt ta till vara på de värden som internrevisorn kan tillföra organisationen är det viktigt att internrevisorn utvecklar ett arbetssätt som möts med respekt i organisationen. Det är viktigt att eventuella påpekanden från internrevisorn upplevs som positivt och ses som förbättringsförslag för att öka verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet. Vi ser därför återigen vikten av ett välkommunicerat syfte med internrevisionen. Detta är viktigt för att göra samtliga medarbetare i organisationen medvetna om att internrevisorn är där för att de tillsammans skall arbeta för att företaget skall nå sina övergripande mål.

6.2 Uppslag till framtida uppsatsämnen

- Vi anser att en intressant frågeställning är att undersöka om internrevisorernas riskfokus kommer att förändras som en följd av den nya amerikanska lagstiftningen Sarbanes Oxley Act (SOX). Utvecklingen kan leda till att internrevisorerna kommer att behöva testa även de finansiella kontrollerna i större utsträckning. Dels på grund av en ökad komplexitet, dels på grund av att det kommer innebära för höga kostnader för företagen om externrevisorerna skall granska de finansiella kontrollerna på en detaljerad nivå.
- Vi frågar oss i vilken omfattning det finns internrevisionsavdelningar i svenska företag. Vi frågar oss även i vilken utsträckning Sarbanes Oxley Act i fortsättningen kommer att påverka svenska företags internrevision. Kommer SOX att påverka etableringen av nya internrevisionsfunktioner i svenska företag? Ytterligare en fråga är om SOX även kommer att påverka mindre företag som inte omfattas av lagstiftningen. Slutligen frågar vi oss om den amerikanska lagstiftningen kan leda till liknande lagstiftningar i Europa och Sverige.
- Det skulle även vara intressant att undersöka det samarbete som finns mellan den interna och den externa revisorn. Den externa revisorn förlitar sig till viss del på det arbete som internrevisorn utfört. Vi frågar oss i hur stor utsträckning externrevisorn baserar sin granskning på internrevisorns bedömningar? Det kan anses att de interna och externa revisorerna har olika mål med sin granskning. Externrevisorns mål är att finna tillräckligt underlag för att kunna skriva under revisionsberättelsen, medan internrevisorns mål är sträva efter att företagets kontrollprocesser skall vara väl fungerande och se till att organisationen strävar mot de övergripande målen och strategierna. Frågan är hur omfattande samarbetet kan vara och om dessa två grupper över huvud taget kan förlita sig på varandra när de har skilda mål.
- Ett annat område att undersöka i en kvantitativ studie är var i organisationen internrevisorn är placerad och vad den organisatoriska placeringen innebär för internrevisorns roll. Detta för att få en djupare förståelse för hur det för närvarande ser ut i organisationer.

KÄLLFÖRTECKNING

Lagar och förordningar

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Litteratur

Adolphson, J., (1998), *Strategi för intern redovisning*, Liber ekonomi, Malmö, 2:a upplagan

Anthony, R. N. och Govindarajan, V., (1995), *Management Control Systems*, Irwin, Eighth edition

Artsberg, K., (2003), *Redovisningsteori, -policy och -praxis*, Liber Ekonomi, Malmö

Bergh, T., (1981), *Internrevision och controllerarbete – organisation och ansvarsfördelning i större företag*, Norstedt tryckeri, Stockholm

Bergström, C. och Samuelsson, P., (1997), *Aktiebolagets grundproblem*, Norstedts Juridik AB, Stockholm

Bruzelius, L.H. och Skärvad, P-H., (1995) *Integrerad organisationslära*, Studentlitteratur, Lund, Sjunde reviderade upplagan

Carlsson, P., (1994), *Separation av företagsledning och finansiering. Fallstudier av företagsledarköp ur ett agentteoretiskt perspektiv*, Universitetet och tekniska högskolan i Linköping, lic-avh nr 414

Donaldson, G., (1984), *Managing corporate wealth*, Praeger Publishers

Eriksson, L. och Wiedersheim-Paul, F., (1997), *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö

FAR, (2001a), *Testa den interna kontrollen och redovisningen*, FAR förlag, Stockholm

FAR, (2001b), *Vad är revision?*, FAR förlag, Stockholm, 5:e upplagan

Haglund, A., Stureson, J. och Svensson, R., (2001), *Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg*, Komrev AB, Malmö

Johansson, S-E., Nyström, B A. och Rydström, E (1987) *Revision*, Svenskt Tryck, Stockholm, Första upplagan.

Komrev inom Öhrlings Coopers & Lyrbrand, (1997), *Revision för 2000-talet*, Team-offset, Malmö

Lindén, M. och Ridderström, H (1986) *Redovisning*, Esselte Studium AB, Solna

Newman, P., (1998), *The new Palgrave dictionary of economics and law*, Mcmillian Reference Limited, London

Nilsson, H. och Wennestam, C., (1996), *Internrevisorns funktion och kompetens*, Linköpings Universitet

Strömberg, A., (2000), *Nya stora synonymordboken*, Intergraf AB, Malmö, Andra upplagan

Artiklar

Bjelke, S., (2002), Professional Practices Framework, *Intern revision*, nr 2 2002

Eisenhardt, Kathleen M, (1989), Agency Theory: An assessment and review, *Academy of Management Review*, Vol. 14, Nr 1

Fama, E. F., (1980), Agency problems and the theory of the firm, *Journal of political economy*, Vol. 88 no 2, Chicago

Hallsenius, J., (2002), De giriga, *Veckans Affärer*, 12/8 2002

Hult, A., (1994), Samverkan mellan interna och externa revisorer, *Balans*, nr 1 1994

IRF, (2002), Översättning av IIAs definition av internrevision, *Intern Revision*, nr 3 2002

Jensen, M. C. och Meckling, W. H., (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of financial economics* 3/1976, North-Holland Publishing Company

Nyhetsbyrån Direkt, PM nyheter i korthet/torsdag 11 juli, *Ekot*, 11/7 2002

Ohlsson, Å., (2002), Storbolagen skrotar egen internrevision, *Dagens Industri*, 17/7 2002

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

Strandh, P. och Ulrichs, H., (2002), Stärkt internkontroll ökar förtroendet för näringslivet, *Dagens Industri*, 29/11 2002

Wennberg, I., (1993), Internrevisorer satsar på ny profil, *Balans*, nr 8-9 1993

Muntliga källor

Eklund, Urban, Ericson, telefonintervju den 3 december 2003

Kroon, Ingrid, Astra Zeneca, telefonintervju den 2 december 2003

Lindén, Sven, KPMG, besöksintervju den 21 november 2003

Löfgren, Hans, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, telefonintervju den 25 november 2003

Schöldström, Klas, Deloitte & Touche, telefonintervju den 24 november 2003

Styf, Elisabeth, TeliaSonera, telefonintervju den 17 december 2003

BILAGOR

Bilaga 1 - Intervjufrågor till interna internrevisorer

1. Hur ser internrevisionen ut i er organisation? Hur har den tidigare sett ut? Hur är internrevisionen organiserad? Vem är internrevisorn underorganiserad? (ledning, styrelse, extern revisor)
2. Vad har du för bakgrund? Hur länge har du arbetat med internrevision?
3. Hur definierar du intern revision? Intern kontroll?
4. Vad innebär arbetet som internrevisor? Vilka områden granskas?
5. Hur går urvalet av granskningsområden till? Vilka områden granskas vanligen?

6. Görs en riskbedömning? Hur genomförs riskbedömningen? Vilka principer är vägledande?
7. Vilket samarbete finns med ledningen? Upprättas fler riskbedömningar? Hur jämförs dessa? Överensstämmer internrevisorns riskbedömning med ledningens? Vad händer om inte?
8. Påverkas riskbedömningen av vem som är uppdragsgivare?
9. Vilken typ av risk fokuseras? Varför? (Finansiell, operationell) Hur definierar du operationell respektive finansiell risk?

10. Hur går rapporteringen till? Hur ofta? Till vem?
11. Hur ofta upptäcks fel? Vad händer när ni hittar fel? Vilka åtgärder tas?
12. Hur viktig är intern revision för att upptäcka fel? Hur effektiv är den?
13. Tror du att intern revision gör någon annan nytta? Vilken? Effektivisering?

14. Hur ser du på internrevisorns oberoende? Tillförlitligheten?
15. Vilka skillnader upplever du mellan en intern revisor anställd i företaget och en internrevisor inhyrd från ett externt företag?
16. Vilket samarbete finns med den externa revisorn?

17. Vilken uppfattning har du av IRFs roll?
18. Ser du IIA som ett stöd, exempelvis PPF? I vilken utsträckning används den?
19. Vad anser du är den vanligaste bakgrunden för en internrevisor? Anser du att det bör finnas högre krav på utbildning? Ställs det krav från företaget på utbildning?

20. Märks det någon uppåtgående trend i intern revision under de senare åren?

21. Hur tycker du att internrevisionen upplevs i företaget? Är övriga avdelningar positivt inställda till funktionen?

Bilaga 2 – Intervjufrågor till externa internrevisorer

1. Hur definierar du intern revision? Intern kontroll?
2. Vad innebär arbetet som internrevisor? Vilka områden granskas?
3. Skiljer arbetet sig mellan olika klienter och olika branscher?
4. Finns det något speciellt med internrevisionen inom vissa branscher?
Regelstyrda?
5. Hur går urvalet av granskningsområden till? Vilka områden granskas
vanligen?

6. Hur är internrevisionen organiserad?
7. Vem är oftast uppdragsgivare? (ledning, styrelse, extern revisor)
8. Hur går rapporteringen till?
9. Vilka skillnader upplever du mellan en intern revisor anställd i företaget
och en internrevisor inhyrd från ett externt företag?
10. Vilket samarbete finns med den externa revisorn?
11. Hur ser du på internrevisorernas oberoende? Tillförlitligheten?

12. Görs riskbedömning? Hur genomförs riskbedömningen? Vilka principer är
vägledande?
13. Vilken typ av risk fokuseras? Varför? (Finansiell, operationell)
14. Hur definierar du operationell respektive finansiell risk?
15. Hur ofta upptäcks fel? Vad händer när ni hittar fel? Vilka åtgärder tas?
16. Hur viktig är intern revision för att upptäcka fel? Hur effektiv är den?
17. Tror du att intern revision gör någon annan nytta? Vilken? Effektivisering?

18. Rollen kopplad till riskbedömning
19. Påverkas riskbedömningen av vem som är uppdragsgivare?

20. Vilken uppfattning har du av IRFs roll? Förespråkar ni någon särskild
metodik?
21. Ser du IIA som ett stöd, exempelvis PPF? I vilken utsträckning används
den?
22. Vilken utbildning har en intern revisor? Anser du att det bör finnas krav på
utbildning?
23. Märks det någon uppåtgående trend i intern revision under de senare åren?

24. Upplever du det som svårt att få tillgång till information hos klienten?
Varför?