



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Arkivnummer: _____

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen
FEKP90
Företagsekonomi -
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2011

Externrevision av intern kontroll i Sverige under 2000-talet

Författare:

Kristina Chronqvist
Emilia Hester

Handledare:

Anne Loft

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Externrevision av intern kontroll i Sverige under 2000-talet
Seminariedatum:	2010-05-20
Ämne/kurs:	FEKP90, Magisteruppsats i Företagsekonomi, 30 ECTS, Fördjupningsinriktning; Financial accounting
Författare:	Kristina Chronqvist & Emilia Hester
Handledare:	Anne Loft
Fem nyckelord:	Intern kontroll, externrevision, internrevision, COSO, företagsskandaler
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att undersöka om det kan ha skett en förändring i revisionen gällande intern kontroll av den finansiella rapporteringen under 2000-talet i Sverige, samt hur det kan bero på olika skandaler, regleringar och kriser.
Metod:	Denna uppsats är gjord utifrån både ett deduktivt och induktivt perspektiv. Som insamlingsmetod av data har vi valt en kvalitativ forskningsmetod och har därför genomfört intervjuer. Vi har även studerat relevanta tidskrifter samt olika lagtexter.
Teoretiska perspektiv:	Vi har använt oss av COSO-modellen, som är en central modell inom intern kontroll, vilket därmed är anledningen till att vi i huvudsak har valt att utgå ifrån denna.
Empiri:	Det empiriska materialet är insamlat genom att genomföra intervjuer med fem personer från de sju största revisionsbyråerna i Sverige samt granska branschtidningen Balans.
Slutsatser:	Vi har kommit fram till att det har skett en förändring i revisionen gällande intern kontroll av den finansiella rapporteringen, och att detta till stor del beror på Enron-skandalen, efterföljande SOX-reglering samt Koden.

Summary in English

- Title:** External audit of internal control in Sweden during the 2000s.
- Seminar date:** 2010-05-20
- Course:** FEKP90, Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS). Major; Financial accounting
- Authors:** Kristina Chronqvist & Emilia Hester
- Advisor:** Anne Loft
- Five key words:** Internal control, external audit, internal audit, COSO, corporate scandals
- Purpose:** The purpose of this thesis is to investigate whether there has been a change in the work performed by auditors on financial reporting internal controls during the 2000s in Sweden, and the extent to which this may have been due to various scandals, regulations and crises.
- Methodology:** This thesis uses a deductive and inductive perspective. As a method of data collection, we have chosen a qualitative research and have conducted interviews. We have also studied relevant journals and legal sources.
- Theoretical perspectives:** As the main base of theory, we have used the COSO-model, which is a key model within internal control.
- Empirical foundation:** The empirical materials have been collected by conducting interviews with five people from the seven largest auditing firms in Sweden together with examining the trade magazine Balans.
- Conclusions:** We conclude that there has been a change in the audit of internal controls over financial reporting, and that this is largely due to the Enron scandal, subsequent SOX regulation and the Swedish Code of Corporate Governance.

Förord

Först skulle vi vilja börja med att säga att det har varit mycket lärorikt, och samtidigt intressant och roligt, att arbeta med denna magisteruppsats.

Vi vill tacka alla de personer som gett oss feedback, konstruktiv kritik samt god vägledning eller på annat sätt bidragit till att göra denna magisteruppsats möjlig. De som vi vill tacka är framför allt vår handledare Anne Loft, kursansvarig Niklas Sandell, våra intervjupersoner och opponenter. Vi vill också tacka anhöriga som på olika sätt stöttat oss under arbetets gång.

Slutligen vill vi tacka varandra för allt tålamod och för ett mycket gott samarbete!

Lund, 13 maj 2011

Kristina Chronqvist & Emilia Hester

Definition/förklaring av använda begrepp och förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (SFS 2005:551)
Bolagskoden ("Koden")	Svensk kod för bolagsstyrning. En norm och ett komplement till lagstiftning som strävar efter att uppnå god bolagsstyrning. (Kollegiet för svensk bolagsstyrning [Kollegiet], 2010)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission är en organisation som på frivillig väg, allt sedan 1985, arbetat för att höja standarden inom finansiell rapportering/med intern kontroll. (COSO, a)
Effektivitet	"Det att vara effektiv; inom ekonomin: förhållandet mellan investering i en verksamhet och verksamhetens resultat." (Nationalencyklopedin)
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer. "Branschorganisationen för revisorer och rådgivare" bildades år 2006. Genom rekommendationer, utbildning och remissverksamhet utvecklar de revisions- och rådgivningsbranschen både nationellt och internationellt. (FAR, a)
FI	Finansinspektionen är en myndighetsutövande övervakare över finansiella systemet på finansmarknaden och dess företag fungerar effektivt för att behålla stabiliteten på marknaden. (Finansinspektionen [FI], b)
FRC	Financial Reporting Council är en oberoende standardsättare inom bolagsstyrning i Storbritannien. De sätter reglerna i the Code vilket gäller så väl standarder för bolagsrapportering, genomdrivandet av redovisning och revision samt övervakning. (Financial Reporting Council [FRC], a)

God bolagsstyrning	Att bolag ska skötas i aktieägarnas intresse, och på så sätt ha en positiv inverkan på riskkapitalmarknaden och öka investeringsnivån i bolag. (Kollegiet, 2010)
Green Paper	I syfte att skapa en debatt för ett gemensamt samråd om ett visst ämne, utger Europeiska Kommissionen ett så kallat Green Paper (grönbok). Så småningom kan resultatet leda till ett ”vitt papper” och därefter utvecklandet av en ny lag. (Europa, 2011)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board är ett oberoende standardsättande organ. De utvecklar standarder inom revision och kvalitetssäkring som används av alla professionella revisorer. (IAASB, c)
IFAC	International Federation of Accountants, som utfärdar riktlinjer för revisorer, är den globala organisationen för revisionsbranschen (IFAC, a), vilken sätter internationella standarders och etiska värderingar samt stöttar utvecklingen av revisionsyrket (IFAC, b).
IFRS	International Financial Reporting Standards är en standard antagen av International Accounting Standards Board (IASB), vilket är de som tar fram denna redovisningsstandard (International Financial Reporting Standards [IFRS], 2011)
Intern kontroll	Det kan beskrivas som en process vilken har till syfte att ge en rimlig försäkran att fastställda mål i bolaget uppnås inom följande tre kategorier; ”Ändamålsenlig och effektiv verksamhet, Tillförlitlig finansiell rapportering, samt Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar” (FAR, 2006b)
Internrevision	Internrevisionens funktion är att kontrollera så att den information ett bolag uppger har integritet och är pålitlig, att regelverk och lagar följs, att skydda tillgångar, att resurser används effektivt och slutligen att uppsatta mål och syfte nås upp till. (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2010)
ISA	International Standards on Auditing är internationella revisionsstandarder som tas fram av IFAC genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (Nobes & Parker, 2010:93) Idag används International Standard on Auditing (ISA) Sveriges revisionsstandarder. (FAR, 2011a)

PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board är en ideell organisation i USA som har till uppgift att övervaka revisorerna i publika bolag. (PCAOB)
RevR	FAR rekommendationer i revisionsfrågor som ges ut av FAR för att komplettera RS och ge råd i de förhållanden som är mer specifika för Sverige. (FAR SRS 2010: Inledning till RevR)
RS	Redovisningsstandard i Sverige (RS) skapades år 2004 och byggde på det internationella regelverket International Standards on Auditing (ISA) vilket är framtaget av IAASB. Sverige har nu tagit ett steg längre mot internationalisering och harmonisering och har nu ersatt det svenskanpassade RS mot ISA vilken har direkt översatts av FAR till svenska. (FAR, 2011a)
SEC	Securities and Exchange Commission är PCAOB's tillsynsmyndighet. (PCAOB)
SOX	Sarbanes-Oxley Act: För alla organisationer i USA är det obligatoriskt att följa The Sarbanes-Oxley Act, oavsett vilket segment de tillhör. (Sarbanes-Oxley Act, [SOX] 2006) Sektion 404 i SOX behandlar bedömningar av interna kontroller. (U.S. House of Representatives, 2002)
The Combined Code	The UK Corporate Governance Code innehåller bestämmelser om god bolagsstyrning vilka berör styrelsen och effektiviteten, ansvarsskyldighet samt relationen med aktieägare. (FRC, c)
Turnbull	Vägledning för hur reglerna om intern kontroll i The UK Corporate Governance Code ska följas. (FRC, b)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund	2
1.1.1	Intern kontroll är av olika intresse ur olika synvinklar	2
1.1.2	En turbulent historia.....	3
1.2	Vad är intern kontroll?	6
1.3	Problematisering.....	7
1.4	Frågeställning	9
1.5	Syfte	10
1.6	Disposition	11
2	Metod	12
2.1	Metodansats.....	12
2.1.1	Induktiv eller deduktiv metod	12
2.1.2	Kvantitativ eller kvalitativ metod.....	13
2.2	Undersökningsdesign	13
2.2.1	Intervjuer	14
2.2.2	Dokumentanalys.....	17
2.2.3	Insamling av primär- och sekundärdata	18
2.2.4	Källkritik	19
2.2.5	Avgränsning	19
2.3	Tillvägagångssätt i arbetet med analys och tolkning av det empiriska materialet	20
2.4	Summering av metod	21
3	Intern kontroll.....	22
3.1	Vikten av intern kontroll	22
3.2	COSO-modellen	24
3.3	Förändring av den externa revisorns roll.....	26
3.4	Internrevisorns roll	27
3.5	Förhållandet mellan intern- och externrevisorer	29
3.6	Summering av intern kontroll	30
4	Sveriges normer och regler för intern kontroll.....	32
4.1	Bolagsstyrning.....	32
4.1.1	Svensk kod för bolagsstyrning	32

4.1.2	Övriga regler och uttalande om bolagsstyrning	33
4.1.3	Europeiska Unionen	34
4.2	Revisorns regelverk.....	35
4.2.1	Sveriges revisionsstandarder	35
4.2.2	Svenska revisionsstandarders ursprung och förändring	35
4.2.3	International Federation of Accountants	37
4.2.4	RevR – FAR rekommendationer i revisionsfrågor	38
4.3	Summering av Sveriges normer och regler för intern kontroll	39
5	Potentiella influenser	41
5.1	Potentiella internationella influenser.....	41
5.1.1	USA.....	41
5.1.2	Storbritannien	43
5.2	Potentiella nationella influenser	44
5.2.1	Företagsskandaler i Sverige	44
5.3	Summering av potentiella influenser.....	45
6	Empiri.....	46
6.1	Hur har reglerna och attityden i Sverige förändrats över tid? – Studier av olika händelser skildrade i Balans	46
6.2	Intervjurapport.....	48
6.2.1	Intervjupersonerna.....	48
6.2.2	God intern kontroll	49
6.2.3	Internrevisorn	52
6.2.4	COSO	54
6.2.5	Kontrollmiljö.....	55
6.2.6	Riskanalys	56
6.2.7	Kontrollaktiviteter	57
6.2.8	Information & Kommunikation	59
6.2.9	Tillsyn.....	60
6.2.10	Krav på klienter om utökad intern kontroll.....	62
6.2.11	Förväntningarna på revisionen av den interna kontrollen.....	64
7	Analys.....	65
7.1	God intern kontroll	65
7.2	Internrevisorn	67
7.2.1	I vilken utsträckning litar ni på att de interna revisorernas arbete är korrekt jämfört med de externa revisorernas arbete?.....	67
7.2.2	Hur har den interna revisorns roll och er relation/samarbete med denna förändrats?.....	67
7.3	COSO-modellen.....	67
7.3.1	Kontrollmiljö.....	69
7.3.2	Riskanalys	70
7.3.3	Kontrollaktiviteter	70
7.3.4	Information & kommunikation	71
7.3.5	Tillsyn.....	72

7.4	Krav på klienter om utökad intern kontroll	73
7.5	Förväntningarna på revisionen av den interna kontrollen	74
8	Slutdiskussion.....	75
8.1	Vad är intern kontroll och varför är det viktigt med en god intern kontroll?	75
8.2	Hur upplever den externa revisorn att deras roll i förhållande till den interna revisorn har förändrats över tid?	76
8.3	Hur har reglerna för intern kontroll förändrats för företag och hur har den externa revisionen av företagets interna kontroll förändrats, både nationellt och internationellt?	78
8.4	Finns det någon händelse under 2000-talet som har bidragit till en större förändring inom företagets interna kontroll eller revisionen av denna, och vilken påverkan har denna i så fall haft, både nationellt och internationellt?.....	80
9	Slutsats	85
9.1	Har den externa revisionen av den interna kontrollen förändrats i Sverige under 2000-talet – Om så är fallet, hur har den förändrats?	85
9.2	Förslag till förbättring	86
9.3	Förslag till vidare forskning	86
10	Källförteckning	88
	Bilaga 1: Intervjuguide.....	102
	Bilaga 2: COSO - underlag vid intervju	104
	Bilaga 3: Tidsaxel - underlag vid intervju	105
	Bilaga 4: Sektion 404 i SOX Act.....	108
	Bilaga 5: Utdrag ur årsrapport Cloetta.....	109
	Bilaga 6: Utdrag ur årsrapport Astra Zeneca.....Fel! Bokmärket är inte definierat.	
	Bilaga 7: Artikel.....	114

1 Inledning

Intern kontroll är ett begrepp som kan betyda olika saker för olika människor, vilket kan ge upphov till förvirring. Vi ska börja med att försöka reda ut begreppet. Intern kontroll är ett sätt att kontrollera att händelser och transaktioner inom företaget blir korrekt utförda. Intern kontroll handlar även om att styra. Detta är ett fenomen som ofta tappas bort vid översättningen av det engelska ordet ”control”, vilket i första hand betyder styrning. Detta innebär att utöver kontrollen medverkar intern kontroll till att bolaget styrs åt rätt riktning så att de mål som är definierade inom organisationen nås effektivt. Intern kontroll verkar även för att regler och förordningar och andra yttre krav följs. (Tunbjörk, 2009) I vår uppsats kommer vi att utgå ifrån betydelsen att kontrollera händelser.

Många företag har en internrevisor som är ansvarig för att den interna kontrollen ska fungera enligt förutbestämd målsättning. Då den interna revisorn är anställd av företaget, kan denna persons oberoende diskuteras. Detta är en anledning till att en externrevisor, som är oberoende, behövs. En externrevisor ska säkerställa rimligheten av ett företags finansiella rapportering. COSO-modellen, som kommer att presenteras närmare i kapitel 3 Intern kontroll, är en central modell som genom intern kontroll medverkar till att motverka bedrägligt beteende inom den finansiella rapporteringen.

I Sverige har flera större händelser uppmärksammats i media. Det var senast HQ Bank (2010), men dessförinnan har bland annat Skandia (ca 2000), Custodia (2006), Carnegie (2005-2007) och finanskris (2008) figurerat i massmedia. Vi kommer i vår uppsats att fokusera på utvecklingen i Sverige, men vi kommer även att diskutera potentiella yttre influenser.

I detta kapitel kommer först bakgrunden, definitionen och problematiseringen av vårt ämne, intern kontroll, att presenteras. Detta för att läsare snabbt ska kunna få en bild av ämnet. Därefter följer frågeställning och presentation av syftet med uppsatsen. Sist återfinns uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Intresset för riskhantering har ökat kraftigt i media och bland politiker, kunder och tillsynsmyndigheter. I branschtidningen Balans går det att läsa åtskilliga artiklar som handlar om risk och att dessa kan genom rätt hantering leda till ekonomisk vinning. (Lennartsson, 2010) Det kan finnas många olika skäl till att behovet av intern kontroll har ökat på senare tid. För att ge några exempel kan det bero på att kravet på kostnadseffektiviteten har ökat, diverse företagsskandaler, önskan om att ekonomin ska vara i balans, att nya tekniker växer fram och den internationella påverkan. (Haglund, Stureson & Svensson, 2005:10) Intern kontroll ska ses som en del av ekonomi- och verksamhetsstyrningen, och även i olika grad som en del i verksamhetens grundläggande processer, inte som ett självändamål (Haglund et al., 2005:29).

1.1.1 Intern kontroll är av olika intresse ur olika synvinklar

Intern kontroll är av intresse för företaget i sig, dess interna revisor och den externa revisorn. Dessa olika aktörer har även olika ansvar för den interna kontrollen. Företaget har ett intresse av att god intern kontroll upprätthålls. (FAR, 2006b) Att ha en god intern kontroll skapar ett mervärde då bolag som uppvisar strukturerad och tydlig riskhantering har en benägenhet att exempelvis ta ut en högre premie genom ökad konkurrenskraft. (Jigvall, 2006) En studie gjord av Ernst & Young (2006) visar att även intressenter värdesätter god intern kontroll. I studien har 82 % av intressenterna svarat att de är beredda att betala "ett högre pris" för verksamheter som kan påvisa en god intern kontroll och styrning, samt effektiv riskhantering. (Lock & Larsson, 2008) Företagets skyldigheter är reglerat i Svensk kod för bolagsstyrning. Dessa normer innebär att det är styrelsens ansvar att bolagets interna kontroll är god. (Kollegiet, 2010)

Internrevisorns intresse och uppgift är att se till så att företaget visar korrekta siffror i sin finansiella rapportering. International Standards on Auditing (ISA) beskriver internrevision som *"en utvärderande verksamhet som har inrättats eller tillhandahålls som en servicefunktion inom företaget. I dess uppgifter ingår bland annat att granska, utvärdera och övervaka att den interna kontrollen är ändamålsenlig och effektiv."* (ISA 610 p. 7a) Denna definition är vag och ute på företag uppfattas den interna revisorn oftast väldigt olika.

Internrevisorn ska vara oberoende (IIA, 2010), huruvida så verkligen är fallet skiljer sig från företag till företag och är något som kommer diskuteras längre in i uppsatsen.

Vidare i denna magisteruppsats har vi valt att inrikta oss på den externa revisionen. För att öka tryggheten och trovärdigheten på marknaden för företag, aktieägare och dess övriga intressenter är extern revision till mycket god hjälp. Den externa revisorns intresse utöver vad ovan nämnts är att skapa värde för kunden och främja dess utveckling. (FAR, 2006b) Ansvar hos externrevisorn ligger i att värdera risker, granska och sätta sin kvalitetsstämpel. Detta är en del av externrevisorns arbete att uppfylla sitt syfte, det vill säga att avgöra om de finansiella rapporterna ger en sann och rättvis bild av företaget (Fagerberg, 2008:20) samt skapar ett förtroende för den finansiella rapporten (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005:3). Externrevisorns uppgift är att lämna en revisionsberättelse om den av företaget lämnade årsredovisningen. För att undersöka risk är det viktigt att förstå företaget och de indikationer som kan finnas. Så kallade ”red flags” (de röda flaggorna). De röda flaggorna följs upp för att se om de beror på brister i den interna kontrollen. (Tunbjörk, 2009)

1.1.2 En turbulent historia

I vår uppsats fokuserar vi på Sverige och utvecklingen som skett här. Svenska företagsskandaler såsom Carnegie tillsammans med den globala finanskrisen som drabbade även Sverige, gör att riskhantering får högsta prioritet och att nya regleringar diskuteras (Lennartsson, 2010). Internationella influenser anses av många även de ha påverkat situationen, därav att vi har valt att ta med dem i uppsatsen. Problemet är att avgöra i vilken omfattning dessa skandaler har haft någon inverkan på intern kontroll i Sverige. I många fall är vi inte medvetna om hur vi påverkats. Skandalerna behöver inte ha påverkat Sverige direkt, utan kan ha haft en indirekt effekt för Sverige. Det har skett skandaler så som Enron, WorldCom, Parmalat, Ahold och finanskrisen. Vi har valt att här endast presentera de som enligt vår undersökning haft störst inverkan på intern kontroll, nämligen Enron, Parmalat och finanskrisen.

Den omfattande skandalen i Enron-affären fick stor uppmärksamhet. Energibolaget Enron expanderade i rask takt och på femton år blev de det sjunde största bolaget i USA. Enron begärdes i konkurs 2 december 2001. Flening (2003) hävdar att ”*det handlar inte bara om*

avancerade balansräkningar utan även om moral och etik, miljöfrågor, korruption, övergripande kulturer, maktfördelning i bolag och en sprucken börsbubbla.” Enron bedömdes förvisso följa god redovisningssed enligt USA:s regler, men lyckades trots det visa upp en bild av att vara mycket lönsammare och säkrare än vad de egentligen var. Enron hade även komplicerade skatteupplägg för att minimera skatten på vinsten. Även SEC:s frånvaro av kontroll ifrågasattes då de inte granskat Enrons årsrapporter efter 1997. Vidare ifrågasattes externrevisorns oberoende då de dels erhållit mycket stora arvoden och dels lämnat en ren revisionsberättelse trots att de inte var ense om redovisningsfrågorna. Externrevisorerna förstörde väsentliga dokument trots pågående brottsutredning. (Flening, 2003; Nobes & Parker, 2010:193)

Parmalat-konkursen i Italien december 2003 är ännu ett exempel på en stor finansiell kollaps och global skandal, men denna i Europas företagshistoria. Parmalat, som var en av Europas ledande, och Italiens största livsmedelsföretag, hade stor inverkan på den italienska ekonomin. Styrningssystemet i företaget ifrågasattes, och problem i form av intressekonflikt mellan minoritetsägarna och majoritetsägaren fick allvarliga konsekvenser. Oegentligheter, bokföringsfiffel, förskingring, misskötsel och regelverk som inte följdes, ledde till konkurs. Politiker ville därmed skapa hårdare regler för företag och banker, och hårdare kontroller samt starkare regelverk för externrevisorer. (Buchanan & Yang, 2005; Italienska revisorer häktade, 2004; Wallin, 2004) I Italien innebar Parmalat hårdare regler. Exempelvis innebar skandalen att börsbolag skulle enligt lag revideras av två revisorer, en enligt lag och en oberoende. Parmalat innebar även att regler för externrevisorns verksamhet fastställs av justitiedepartementet. (Italiensk revision efter, 2004) Det kan vara svårt att fastställa vad som är en svaghet i den interna kontrollen och vad som är bedrägeri. Avsaknaden av styrning och ledarskap i Parmalat tros ändå ha medfört att den interna kontrollen inte fungerade som den borde (Europa, 2004). I Parmalat följdes inte heller regelverk vilket är en svaghet som den interna kontrollen borde upptäckt. Det fanns fler problem i Parmalat. Sammansättningen på kommittén av den interna kontrollen samt existensen av oberoende styrelseledamöter hade åsidosatts. Kommitténs ledamöter, visade sig inte vara oberoende. Dessutom var revisorsrotation, som lagen kräver, inte effektiv då exempelvis Deloitte förlitade sig på det arbete Grant Thornton tidigare hade gjort. (Melis, 2005) Parmalat är exempel på att konkurser och annat ifrågasättande inte är ett amerikanskt fenomen utan kan även hända i andra delar av världen. Lagstadgad revision har ventilerats inom EU tidigare, men händelser som Enron och Parmalat har utan tvekan skyndat på processen. (Danielsson & Larsson, 2004) Parmalat-

skandalen i Italien påverkade även Sverige, genom medlemskapet i EU, då även Sverige måste följa EUs lagförändringar.

Den globala finanskrisen spred sig snabbt och påverkade många. Spira och Page (2010) hävdar att finansiella företagsskandaler driver på att förbättra upplysningskraven. I Green Paper¹ - Audit Policy: Lessons from the Crisis vilken gavs ut 2010 beskrivs att en hel del åtgärder i och utanför Europa vidtogs för att främst stabilisera finanssystemet på grund av finanskrisen. Det spekulerades inte bara om hur flera banker, trots oerhörda förluster, kunde få sina revisionsberättelser godkända av externrevisorerna. Det spekulerades även om huruvida den gällande lagstiftningen är lämplig. Att ha tillförlitliga externrevisorer är centralt för att marknads förtroende ska återställas eftersom de hjälper till att skydda investerarnas intressen. (European Commission, 2010) Det bör också poängteras att beslut angående bristfällig intern kontroll har ökat hos FI, vilket kan förklaras genom finanskrisen tillsammans med affärsskandalerna. (Alla kan tjäna, 2010)

När det gäller orsaken till att företagsskandaler inträffar, och externrevisorer blir ifrågasatta i deras arbete, är det ibland svårt att fastställa om skandalen inträffade på grund av bristande intern kontroll eller om det handlar om exempelvis bedrägeri, ibland även på avancerad nivå. Om det är brist i den interna kontrollen kan det tyckas att den externa revisorn borde ha upptäckt det. Det utökade intresset har varit en direkt effekt av de utökade regleringar som har tillkommit efter de oegentligheter som inträffats (FAR, 2006b). Företagsskandalerna leder till frågeställningar över hur detta kunde hända, och initiativ utvecklas till att förändra och förbättra.

¹ Green Paper, som på svenska kallas grönbok skapas av Europeiska Kommissionen i syfte att skapa en debatt för ett gemensamt samråd om ett visst ämne. Grönboken innehåller en mängd olika idéer som är ämnade för att berörda parter ska bidra med sina åsikter. Så småningom kan resultatet leda till ett "vitt papper" och därefter utvecklandet av en ny lag. (Europa, 2011)

1.2 Vad är intern kontroll?

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) är en central modell, som är internationellt erkänd och som fått stor spridning. COSO är en organisation som på frivillig väg, allt sedan 1985, arbetat för att höja standarden inom finansiell rapportering/med intern kontroll och för att motverka bedrägligt beteende i den finansiella rapporteringen i den nationella kommissionen. (COSO, a)

I inledningen nämnde vi att intern kontroll är ett begrepp som för olika personer betyder olika saker. Det gör att det skapar förvirring bland exempelvis tillsynsmyndigheter, lagstiftare, och affärsmän. Olika förväntningar och missförstånd skapar problem i verksamheten. Det blir inte bättre om termen inte definieras i lag, regel eller förordning. (COSO, b)

Enligt COSO definieras intern control: *“as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel. This process is designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations.*

1. *Internal control is a process. It is a means to an end, not an end in itself.*
2. *Internal control is not merely documented by policy manuals and forms. Rather, it is put in by people at every level of an organization.*
3. *Internal control can provide only reasonable assurance, not absolute assurance, to an entity’s management and board.*
4. *Internal control is geared to the achievement of objectives in one or more separate but overlapping categories.”* (COSO, c)

FAR har översatt denna definition enligt följande: *”Intern kontroll är en process som påverkats av styrelsen, bolagsledningen och annan personal, och som utformats för att ge en rimlig försäkran om att bolagets mål uppnås inom följande kategorier:*

- *Ändamålsenlig och effektiv verksamhet*
- *Tillförlitlig finansiell rapportering*

- *Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar*” (FAR, 2006b)

ISA (International Standard on Auditing) är en annan viktig influens. Det är internationella revisionsstandarder som tagits fram av IFAC genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (Nobes & Parker, 2010:93) ISA definierar intern kontroll som *”den process som utformas, införs och upprätthålls av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. Begreppet ”kontroller” avser allt som rör en eller flera komponenter i intern kontroll.”* (ISA 315 p. 4c)

1.3 Problematisering

Riskhantering är en viktig del av intern kontroll. Riskhantering har under de senaste åren blivit ett omdiskuterat ämne. I en artikel skriven av Lennartsson (2010) intervjuades Olof Arwinge, som är verksam både på Grant Thornton och vid Uppsala universitet. I denna artikel framkommer att affärsskandalerna har varit stora influenser till hur vår hantering av risk ser ut idag. En annan viktig anledning till att fokus på intern kontroll ökat är den utvecklade informationsteknologi som inneburit ökad globalisering och därmed ökat Sveriges känslighet för internationella influenser och påverkat ägarstrukturen i bolag. Ett större omfång av ägarstrukturer där det har skapats ett större mellanrum mellan ägare och tjänstemän har inneburit att en mer omfattande riskhantering har blivit nödvändig för att behålla en välfungerande ägar- och bolagsstyrning. Granskning och hantering av risk underlättar vid en bedömning av hur mycket risk som kan tillåtas. På detta sätt kan nyttan maximeras, tillgångar skyddas och affärsmöjligheter tas till vara. Som samhället är uppbyggt idag med stor handel och enorma investeringsmöjligheter, vilket leder till en ökad andel riskkapital, är revision viktig. En externrevisor bidrar till att skydda intressenters angelägenheter och verka för god bolagsstyrning. Bolag och kraven på dessa blir bara mer och mer komplicerade, vilket medför att allt högre krav ställs på externrevisorerna när det kommer till att förstå bolagets karaktär och vilka risker den medför. Intern kontroll är viktigt. Om den interna kontrollen på ett bolag inte fungerar kan de negativa effekterna snabbt bli väldigt stora och innebära förluster,

sanktioner och framförallt att bolagets rykte försämras. Intresset hos tillsynsmyndigheter, medier, politiker och kunder har ökat markant. Under en tioårsperiod har hos FI dessutom andelen fall av bristfällig intern kontroll ökat. Bristfällig hantering och företag som inte når upp till de krav som ställs, inbjuder politiker till att utvidga lagstiftningen för att förhindra detta. (Lennartsson, 2010)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) skapade redan år 1985 en modell och därmed en definition av intern kontroll. COSOs definition av intern kontroll har alltså funnits med länge. Vad som är intern kontroll tycks dock vara vagt beskrivet på olika företag. Det skulle vara intressant att veta om det idag finns någon generell definition. Vidare vill vi testa vad vikten av intern kontroll är.

Vårt fokus kommer att vara kring den externa revisorns syn på och arbete med intern kontroll, även om vi kommer att beröra även andra aspekter. Många tycks tro att externrevisorn ska upptäcka alla eventuella felaktigheter i samband med revisionen. Detta är inte möjligt av flera orsaker, bland annat ur tids- och kostnadsaspekten. Detta skapar ett förväntningsgap. (Sherer & Turley, 1991:7) Förväntningsgap kan uppstå när intressenterna inte helt är medvetna om en externrevisors begränsningar i form av exempelvis urvalsteknik och materialitet (European Commission, 2010). Enligt Hayes et al. (2005:64) påvisar många studier att det förväntas att externrevisorn ska upptäcka och anmäla olagliga finansiella transaktioner som kan skada verksamheten. För att omvärlden ska känna tillit till externrevisorn är grundkraven att oberoende, tystnadsplikt och kompetens ska vara uppfyllda. (FAR, a)

En god intern kontroll har blivit allt mer intressant de senaste åren, för att uppnå externrevisorns mål om tillförlitlig finansiell rapportering. (FAR, 2006b) Intern kontroll utförs av människor vilket kan leda till fel i omdöme eller utförande. När det händer företagsskandaler såsom Enron, verkar den allmänna uppfattningen vara att det är externrevisorns fel som inte upptäckt oegentligheter, för att förhindra bedrägerier och liknande. Förväntningarna från allmänheten, att externrevisorn så att säga ska skipa rättvisa i bolagens redovisning, tycks öka. (Sherer & Turley, 1991:3) Samtidigt är det viktigt att tänka på att den interna kontrollen inte blir för omfattande. Detta skulle kunna medföra att kostnaden för intern kontroll överstiger nyttan. När eller hur kontrollen anses vara tillräcklig är därmed svårt att besvara. I takt med att intresset och behovet för intern kontroll och

styrning ökar, ökar även intresset och vikten av den interna revisionen. Detta kräver att internrevisorer och externrevisorer kan samarbeta.

Vi är intresserade av att studera om förändringar har skett inom intern kontroll i Sverige. Inte bara genom förändringar i lagstiftning och andra normer och regler, utan även medvetenheten och attityden till intern kontroll. Då Sverige är ett litet land med internationell handel vill vi studera potentiella influenser så som internationella företagsskandaler som exempelvis Enron men även nationella händelser som Carnegie (2005-2007), Custodia (2006), Skandia (ca 2000) med flera. Dessa händelser, gör att intern kontroll har fått mer fokus och därmed blivit allt viktigare. På grund av detta har dessutom regelverk ifrågasatts och förtroendet för näringslivet och dess intressenter har minskat. Vi vill testa frågan om det är skandaler som krävs för att intern kontroll ska tas på allvar och för att förändringar skall ske.

I en artikel från slutet av år 2002 i Dagens Industri berättar Strandh och Ulrichs, partner och verksamma vid Ernst & Young Business Risk Services, att det inte var en chock att de inträffade företagsskandalerna berodde på bristfällig intern kontroll. De menar att det behövs bättre hantering och kontroller. Marknaden förändras och så även strategier, processer och konkurrenter. Detta kräver anpassning och tydlig vägledning för att även i fortsättningen kunna säkerställa kvalitén på den interna kontrollen. (Strandh & Ulrichs, 2002)

1.4 Frågeställning

Har den externa revisionen av den interna kontrollen förändrats i Sverige under 2000-talet? – Om så är fallet, hur har den förändrats?

För att leda oss fram till vår frågeställning anser vi att det är relevant att undersöka följande delfrågor:

- Vad är intern kontroll och varför är det viktigt med en god intern kontroll?
- Hur upplever den externa revisorn att deras roll i förhållande till den interna revisorn har förändrats över tid?

- Hur har reglerna för intern kontroll förändrats för företag och hur har den externa revisionen av företagets interna kontroll förändrats, både nationellt och internationellt?
- Finns det någon händelse under 2000-talet som har bidragit till en större förändring inom företagets interna kontroll eller revisionen av denna, och vilken påverkan har denna i så fall haft, både nationellt och internationellt?

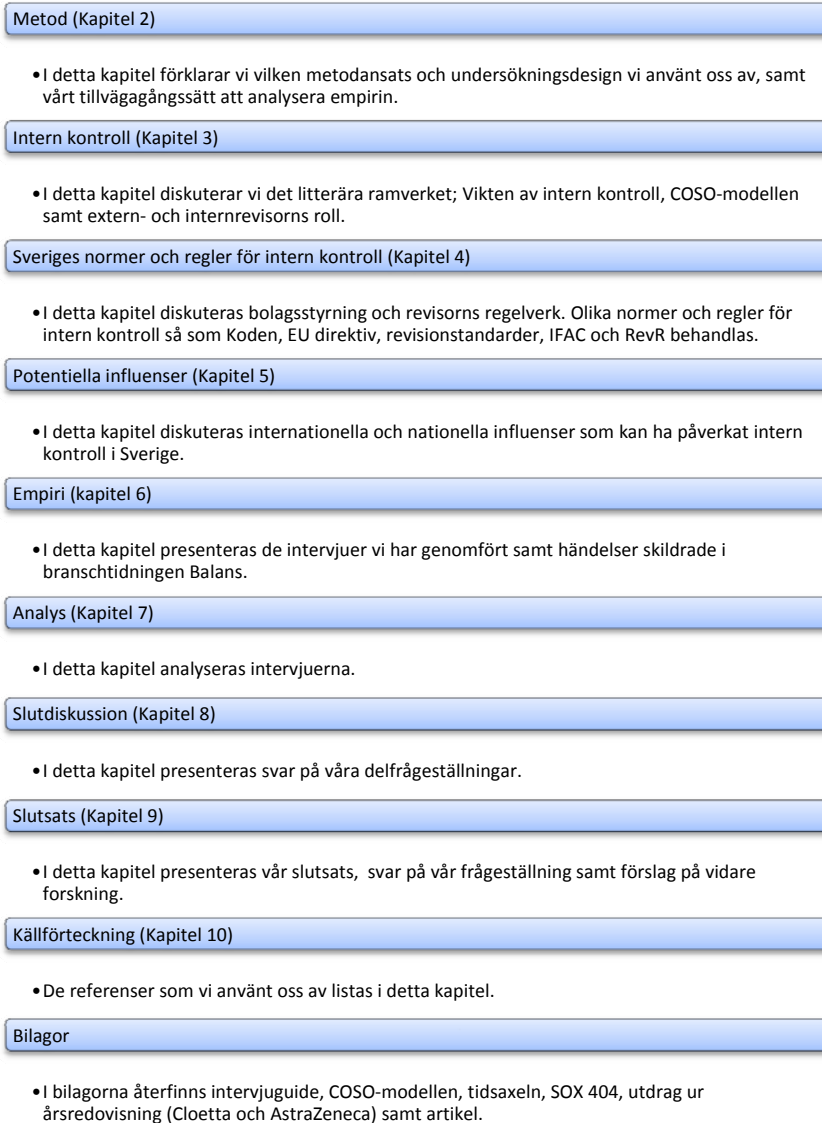
1.5 Syfte

För att förstå vad som händer inom branschen idag, samt vad som kan hända i framtiden, anser vi att vår frågeställning är både aktuell och relevant. Genom att ta reda på om/hur olika händelser har påverkat revisionen av intern kontroll är vår förhoppning att det kan leda oss till en intressant slutsats.

Vårt mål är att studera intern kontroll och speciellt den externa revisorns roll. Vi finner det intressant att ta reda på eventuella förändringar som kan ha skett under senaste decenniet. Med hjälp av COSO-modellen är syftet med denna uppsats att undersöka betydelsen av externrevision av olika företags interna kontroll. Vidare vill vi undersöka hur den interna kontrollen och revisionen av denna har förändrats under 2000-talet till följd av exempelvis finanskrisen, olika företagsskandaler och regleringar. Förändring kan också innebära att attityder och medvetande förändras såväl som regler och normer.

1.6 Disposition

Figuren nedan hjälper oss att förklara uppsatsens fortsatta disposition på ett övergripande och enkelt sätt.



Figur 1.6: Disposition över uppsatsens fortsatta struktur.

2 Metod

I val av metod har vi utgått ifrån vår forskningsfråga och vad vi anser är viktigt att beröra för att uppnå vårt syfte. Vi ville undersöka hur intern kontroll och risk hanteras i Sverige under 2000-talet samt hur revisionsbyråer bedömer risk. För att komma fram till en bra frågeställning som exploaterar något som inte redan blivit sagt började vi med att studera revisorernas branschtidning Balans, i vilken vi gick igenom samtliga utgåvor under 2000-talet som berörde ämnet intern kontroll. Vi har även studerat andra artiklar inom ämnesområdet och det svenska regelverket för hur intern kontroll och revisionen av denna fungerar. Vi gick även vidare för att studera hur detta hanteras internationellt. Här presenteras och diskuteras vad vi har valt för metodansats och vilket teoriområde vi kommer att använda oss av i vår undersökning. Därefter presenteras vad vi valt för undersökningsdesign och tillvägagångssätt i arbetet med analys och tolkning av det empiriska materialet. Avslutningsvis presenteras en summering av uppsatsens tillvägagångssätt.

2.1 Metodansats

I detta avsnitt presenteras vårt val av metodansats. Det induktiva perspektivet ställs emot det deduktiva och den kvantitativa metoden emot den kvalitativa för att se vilken ansats som är till störst fördel för vår uppsats.

2.1.1 Induktiv eller deduktiv metod

Förhållandet mellan teori och empiri kan förhålla sig på två olika sätt; det vill säga enligt deduktiv eller induktiv metod (Bryman & Bell, 2005:23, 25). Vi har valt att arbeta framåt för att besvara vår frågeställning genom att använda oss av den deduktiva metoden, med induktiva inslag. Vi har valt att utgå ifrån COSO-modellen därför att det är en generellt

accepterad modell och den modell som vanligtvis används inom intern kontroll. Utifrån denna har vi utfört intervjuer (vilka beskrivs närmre nedan) för att se om vi kunde utläsa någon förändring.

Det är svårt att skilja den deduktiva och den induktiva metoden åt, vilket leder till att det är lätt att använda sig av en kombination av dessa. I vår datainsamling finns det därför som beskrivet ovan, även inslag av den induktiva metoden. Då vi studerar förändringen av revision av intern kontroll och synen på intern kontroll, vill vi hitta samband och orsaker. Att kombinera dessa två metoder är vanligt då forskare först samlar in ett teoretiskt ramverk och reflekterar kring denna. Därefter samlas ytterligare information in för att ge grund åt observationerna (Bryman & Bell, 2005:25).

2.1.2 Kvantitativ eller kvalitativ metod

Vid val av forskningsstrategi kan författare enligt Bryman och Bell (2005:39) utgå från en kvantitativ eller en kvalitativ metod. Vi har valt den kvalitativa metoden, för att på bästa sätt fullfölja vår frågeställning vilken söker externa revisorers uppfattning om förändringar inom intern kontroll. Med den kvalitativa metoden får ord en större betydelse än med den kvantitativa metoden, det vill säga mätningar av kvantitativ data som skapar samband och generaliseringar. (Bryman & Bell, 2005:99-100, 297-298)

Inom den kvalitativa metoden finns få begränsningar. Uppgiftslämnarna får ett större utrymme och det blir lättare att samla in unika detaljer och åsikter. Det är i förväg bestämt vad som ska undersökas, men inte i detalj, det finns en viss öppenhet. Detta innebär även en viss nivå av flexibilitet i uppsatsen. Negativt däremot är att det är en resurskrävande metod vid jämförelse med den kvantitativa metoden. (Jacobsen, 2005)

2.2 Undersökningsdesign

I detta avsnitt presenteras den ram som används vid insamling av teoretisk, litterär och empirisk data. Vi har i vår uppsats valt att använda oss av intervjuer och dokumentanalyser.

Dessa metoder har valts utifrån den frågeställning som vi ställt. Nedan kommer vi mer utförligt presentera våra datainsamlingsmetoder, vilka avslutas med en diskussion över huruvida dessa metoder uppfyller vissa kriterier vilka förstärker tillförlitligheten av denna uppsats. (Bryman & Bell, 2005:46, 298-299) Kriterierna för forskningen menar Bryman och Bell är reliabilitet, replikation och validitet vilka samtliga mer eller mindre påverkar de olika undersökningsdesignerna. För att anpassa kriterierna mer mot vår kvalitativa metod beskriver Bryman och Bell (2005:306) andra typer av reliabilitet- och validitetskriterier nämligen tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet samt möjligheten att styrka och bekräfta. Det tas upp brister och styrkor med primärdata jämfört med sekundärdata. Det är viktigt att vara kritisk vid hantering med all data och att se de risker som finns med insamlingen av data.

2.2.1 Intervjuer

Vi har valt att genomföra semi-strukturerade kvalitativa intervjuer. Kvalitativa intervjuer ger intervjupersonen större möjlighet att förmedla sina ståndpunkter om vad som är viktigt och relevant. I en semistrukturerad intervju används ofta en intervjuguide som består av på förhand bestämda teman som ska behandlas. Svaren kan utformas ganska fritt av intervjupersonen. Även andra frågor, som kan anknytas till något som intervjupersonen sagt, kan ställas trots att de inte finns med i intervjuguiden. I en ostrukturerad intervju däremot används istället ofta ganska lösa stödanteckningar som hjälp under intervjun. Även om det är lätt vid användning av semi-strukturerade intervjuer att intervjun styrs allt för snävt och att det finns risker att viktiga aspekter missas, ansåg vi att vi skulle strukturera intervjun för att öppna upp för vissa tankegångar. Vissa frågor lämnades trots detta väldigt öppna för att öppna upp för spontana svar. (Bryman & Bell, 2005:361-363, 368)

För att säkerställa att de frågor som återfinns i vår intervjuguide (se bilaga 1) verkligen kan leda till ett svar, började vi med att göra efterforskningar. Dessa efterforskningar har bland annat varit att gå igenom tidigare undersökningar, men även artiklar och litteratur. Frågorna är sedan konstruerade så att de kan ge oss relevanta och intressanta svar till våra frågeställningar. Vi har valt att börja med inledande frågor om intervjupersonerna och deras arbetsuppgifter för att ta reda på deras bakgrund, detta för att senare eventuellt se om det finns någon koppling till deras uttalande. Därefter har vi koncentrerat oss på de delfrågor som vi presenterat i samband med vår frågeställning, för att komma fram till ett svar på vår frågeställning. Vi

berör förändring av synen på intern kontroll, relationen mellan de interna och externa revisorerna och går närmre in på de olika kontrollområdena inom COSO-modellen. Som stöd till intervjun för att bidra till en effektivare diskussion får intervjupersonen tillgång till en tidsaxel (se bilaga 3) vilken kort beskriver vissa händelser inom området som har skett sedan sekelskiftet. Det presenterades även en kort sammanfattning av COSO-modellens olika komponenter (se bilaga 2), detta för att för de som inte kände till eller inte använt sig av COSO-modellen, ändå skulle kunna sätta sig in i situationen. Avslutningsvis ställs ett par kompletterande frågor och därefter har vi valt att lämna ordet fritt till intervjupersonen i syfte att försöka fånga upp sådant vi möjligen själva har förbiset. Inför intervjuerna mejlade vi ut vår intervjuguide, tillsammans med tidsaxeln och förklaringen av COSO-modellen. Detta gjorde vi för att intervjuerna skulle bli så bra som möjligt då intervjupersonerna fick möjlighet att förbereda sig. Vår frågeställning innebär att inte bara de spontana svaren är de viktiga utan det är även viktigt att intervjupersonerna får möjlighet att tänka efter noga.

Vi valde att intervjua personer från de sju största revisionsbyråerna i Sverige. Av de fyra stora revisionsbyråerna har vi lyckats utföra personliga intervjuer med två. Den tredje intervjun blev en kombinerad epost- och telefonintervju. Den fjärde avböjde på grund av tidsbrist. Av de tre mellanstora revisionsbyråerna har vi utfört en personlig intervju. Den andra vi genomfört är en telefonintervju. Den tredje byrån avböjde intervju då denne menade att det har hänt så lite för deras del att de inte ansåg att det skulle vara av intresse. Vid telefonintervjuerna har av praktiska skäl endast en av oss kunnat utföra intervjun. Medan vi båda har varit närvarande vid de intervjuer som skett genom personliga möten. På grund av detta är vår uppfattning att de personliga mötena inneburit mer uttömmande intervjuer, då en av oss kunde koncentrera sig på frågorna och den andre kunde föra anteckningar.

Från början var intentionen att intervjua personer som varit auktoriserade revisorer sedan åtminstone år 2000, då vi ansåg att de skulle bättre kunna bidra med relevant erfarenhet. Efter samtal med revisionsbyråerna, för att boka intervjuer, kom vi fram till att det inte var nödvändigt att intervjupersonerna var auktoriserade revisorer. Det viktiga var att intervjupersonerna skulle vara väl insatta i eventuella förändringar och påverkande faktorer som skett under 2000-talet i Sverige. Vi har därför intervjuat tre auktoriserade revisorer, en specialist på riskhantering samt en rådgivare, alla väl insatta i revisionen av den interna kontrollen. Vi anser därför inte att detta innebär att det resultatet som vi presenterat är missvisande.

En av intervjuerna spelades in. Denna har vi sedan transkriberat för att enklare få en överblick men samtidigt insyn i detaljerna. Fördelar med att spela in intervjuer är att det är lätt att citera och att gå tillbaka och titta ifall det var något som är osäkert. Nackdel är däremot att bearbetningstiden är längre vid en inspelning än om anteckningarna görs under intervjutillfället. (Eliasson, 2010:25) Vid de övriga intervjuerna där informanterna inte ville bli inspelade, förde vi istället anteckningar under intervjun. Efter intervjuerna sammanfattade vi dessa och huvuduttrycken citerades i de fall detta tilläts av intervjupersonen. (Eliasson, 2010:25). Vi har valt att hålla våra intervjupersoner anonyma för att våra intervjupersoner ska känna sig trygga och känna att de kan ge uppriktiga svar. Våra intervjuföretag (samt intervjupersoner) kommer därför att benämnas efter Storbyrå A (Anna), B (Birgitta) och C (Christina) för de större revisionsbyråerna respektive Mellanbyrå A (Adam) och B (Bertil) för de vi benämner mellanstora revisionsbyråerna. För att ytterligare säkerställa att materialet vi framställer är en sann produkt av våra intervjuer har vi dessutom sett till så att våra intervjupersoner före publikation, fått ta del av materialet för att godkänna det för att undvika av författarna subjektiva vinklingar av materialet.

God validitet uppnås om rätt källor används menar Jacobsen (2005). I vårt val av intervjupersoner har det lagts stor vikt vid deras kompetens och erfarenheter av ämnet, vilket tydligt presenteras tillsammans med deras uttalande i empirikapitlet. Vår uppsats är replikerbar då vårt tillvägagångssätt är väl beskrivet i detta kapitel. Då antalet intervjuer som vi utfört inte representerar hela branschens uppfattning borde uppmärksamhet riktas åt att svaren kanske inte kommer bli de exakt samma om andra intervjupersoner i en senare uppsats skulle intervjuas. Vi har valt att intervju personer från de största revisionsbyråerna i Sverige, vilka representerar en stor del av branschen. Enligt Jacobsen (2005) finns det en så kallad intervju effekt. Denna innebär att författarskapet speglar av sig i intervjuerna, vilket påverkar reliabiliteten. I vårt fall anser vi att denna risk inte är stor då vi i högsta grad har undvikit egna värderingar i vår intervjuguide. Istället bygger denna på de teorier som presenteras i det teoretiska ramverket. Som beskrivits tidigare menar Bryman och Bell (2005:306) att vid kvalitativ metod ska även hänsyn tas till tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet samt möjligheten att styrka och bekräfta. Dessa kriterier har bidragit till vårt val av intervjupersoner, och vårt val att intervju personerna ska vara anonyma. Intervjuerna görs dessutom inom en bransch som innebär pålitlighet och i många fall auktorisation.

2.2.2 Dokumentanalys

I uppsatsen studeras lagar och regler, vilka har en absolut trovärdighet. Beträffande dokument från organisationer finns det däremot en större risk för att de kan vara subjektiva. Vidare har vi studerat vetenskapliga böcker och artiklar för att få en vetenskaplig grund. Vi har även studerat andra artiklar från så väl tidskrifter som artiklar utgivna av branschorganisationer. Massmediaprodukter innebär att det är svårt att veta vem som är författare och vad denna har för kunskap inom ämnet. Massmediaprodukter kan dessutom innebära felaktigheter, förvrängningar och att de är subjektiva. (Bryman & Bell, 2005:433-436) Den tidning som vi i huvudsak har använt oss av i vår uppsats är Balans, vilken är utgiven av FAR det vill säga revisorer och rådgivares branschorganisation. I Balans diskuteras revisions- och rådgivningsbranschens utveckling och det värde det tillför näringslivet och vårt samhälle. (FAR, b) Den utgår från medlemmarnas behov och svarar på såväl branschövergripande som praktiska frågor. Den framför åsikter och författandet består framförallt av externrevisorer, rådgivare och akademiker. (FAR, c) Som en del av vår empiri kommer vi att presentera olika aspekter som tagits upp under 2000-talet i denna tidning.

I Sverige är intern kontroll inte lika omtalat som det är internationellt. Detta har medfört att det har varit svårt att hitta material som visar på förändringar som skett i Sverige. Stor vikt har därför, när det kommer till våra dokumentstudier, lagts på att studera förändringar i övriga världen, för att se om dessa kan relateras till vad som händer i Sverige. Att det har varit svårt att hitta material kan både bero på att förändringarna har varit få eller att relevant information är svår att komma åt.

Dokument jämfört med intervjuer ger mer genomtänkta svar, (Jacobsen, 2005) vilket är positivt om djupet i en fråga ska studeras. Jacobsen (2005) menar trots detta att dokumentanalys i första hand ska användas om det på området inte går att samla in primärdata, när det är till författarens fördel att se hur andra har tolkat vissa aspekter eller vad de faktiskt sagt och gjort. Ett problem med sekundärdata kan ibland vara att vi inte vet hur den har tillkommit och därmed hur tillförlitlig den är.

För att avgöra dokumentets kvalitet finns det fyra kriterier. Bedömningen görs utifrån om dokumentet är äkta och att dess ursprung stämmer, hur trovärdigt dokumentet är, om dokumentet representerar vad det ska representera och om hur tydligt och lätt dokumentet är

att förstå. (Scott, 1990) Som vi diskuterade i avsnittet om våra intervjuer uppnås god validitet om rätt källor används (Jacobsen, 2005). I vår dokumentanalys har vi därför varit noggranna med att se till att det är ursprungskällor som i första hand har använts och att författaren validerats. Detta har gjorts genom att olika sorters dokument med olika typer av författare med olika bakgrund har använts. Vid dokumentanalys kan det ibland vara svårt att uppnå god replikerbarhet, speciellt sekundärdata (beskrivs nedan). Detta för att den precisa undersökningsprocessens tillvägagångssätt inte står utskrivet, vilket i många utländska artiklar är vanligt. Av samma anledning blir reliabiliteten svår att avgöra. Även angående dokumentanalys borde Bryman och Bells (2005:306) extra kriterier diskuteras. Dokumentens tillgänglighet, överförbarhet, pålitlighet och möjligheten att styrka och bekräfta. Dokumenten som används är tillgängliga och med tanke på att ursprungskällor använts är pålitligheten hög.

2.2.3 Insamling av primär- och sekundärdata

Uppsatsen är baserad på såväl sekundär- som primärdata. Sekundärdata har vi först och främst analyserat för att bygga upp en grund och för att analysera bakgrunden, utveckla förståelsen för ämnet och skapa ett teoretiskt ramverk och en jämförelsegrund för att sedan kunna bearbeta primärdata. Sekundärdata vilket innebär den information vilken samlats in av andra kan förekomma i såväl dokument som intervjuer. Att använda sig av sekundärdata behöver inte vara något negativt, tvärtom. Sekundärdata är ofta omfattande och grundar sig på tidskrävande och goda resurser samt möjligheter till komplicerade verktyg, något som för studenter inte alltid är möjligt att utföra. Olika forskare ser olika samband vilket kan bidra till att nya slutsatser kan dras utifrån samma material. Det är dessutom till en fördel för allmänheten att om forskare kan använda sig av befintliga forskningsresultat, utsätts de för mindre deltagande i undersökningar. En nackdel är trots detta att det inte alltid är lätt att få ut det som undersökningen verkligen söker efter. Detta då syftet med undersökningen inte stämmer överens med denna uppsats syfte. Nackdel är även att materialet som ligger bakom resultaten ofta inte är kända för läsaren av sekundärdata. Det är dessutom svårt att avgöra kvaliteten på undersökningen. (Bryman & Bell, 2005:230-237)

Primärdata innebär den data som författaren själv samlar in, som författaren följt genom hela dess undersökningsprocess och som sedan analyseras. (Eliasson, 2010:24) I motsats till sekundärdata är fördelarna med primärdata att undersökningen kan vinklas så att svar på de

frågorna som ställts kan identifieras och att full insyn i undersökningsprocessen finns. En nackdel kan vara att det är betydligt mer tidskrävande och kostsamt att utföra sina egna undersökningar än att använda sig av sekundärdata.

2.2.4 Källkritik

Under författarskapet av denna uppsats har den fakta som presenteras kritiserats. Detta är viktigt för giltigheten för det resultat som presenteras, men det är inte alltid lätt att bedöma nivån av sanning i ett material (Thurén, 2005:9). Genom hela författarskapet har Thuréns (2005:13) fyra kriterier för källkritik följt oss och har gett oss ett bra ramverk för hur vi kritiskt ska granska våra källor. Dessa kriterier är äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet. Viktigt för uppsatsen har därför varit att källan i fråga står för det den säger sig stå för. Att tiden mellan en händelse och källans berättelse om denna är så kort som möjlig och om denna är längre, att detta beaktas. Källan ska i första hand vara primär, det vill säga grundkällan och därmed inte avskrift eller referens av annat verk. Slutligen beaktas tendensen för vinklingar av texter ofta på grund av personliga, politiska och ekonomiska intressen.

Vid intervjuer är det svårt att avgöra om det är intervjupersonens eller dess företags åsikter som framförs. Problemet ligger i att intervjupersonerna kan ha svårt att skilja på dessa, ibland, olika perspektiv. Detta då de inte är medvetna om att de finns. (Jacobsen, 2005). Samtidigt är det för intervjupersonerna viktigt att framställa deras organisationer på ett visst sätt. Båda dessa risker ligger till grund för att vi har valt att hålla våra intervjupersoner och dess företag anonyma.

2.2.5 Avgränsning

I denna uppsats har vi valt att inte djupgående beröra den internationella marknaden utan att avgränsa vår studie till att omfatta förändringen i Sverige. Vi utesluter trots detta inte helt det internationella perspektivet, då vi anser att vad som hänt i övriga världen kan ha haft direkt eller indirekt påverkan på hur Sverige hanterar intern kontroll idag.

Vi har valt att fokusera på den externa revisorns roll men berör även andra intressenter, dock främst företaget i sig och den interna revisorn. Vi har vidare valt att inte inkludera mindre

revisionsbyråer i undersökningen. Vi kommer att hålla oss till medelstora och större revisionsbyråer. Skälet är främst att hanteringen av intern kontroll och riskbedömningen hos dessa skiljer sig märkbart och är av ett mer framträdande intresse hos större revisionsbyråer. En viktig anledning till detta är att det i bredare utsträckning är större revisionsbyråer som möter intern kontroll, då de reviderar större bolag. I större bolag är den interna kontrollen mer omtalad och strukturerad än i mindre bolag där det oftast finns få eller inga anställda. I mindre bolag är intern kontroll ofta inte omdiskuterad, och mer sällan dokumenterad. Det kan därför vara svårt att säkerställa bolagets transaktioner genom intern kontroll. Detta då en del arbetsuppgifter bland annat kan bli svåra att segregera. I Sverige är de större revisionsbyråerna få och de skiljer sig stort i storlek. Efter de fyra största skiljer det sig stort till de tre vars storlek kommer därefter. Därefter skiljer det sig ytterligare mer markant. Därför har vi valt att fokusera på de sju största revisionsbyråerna.

För att ytterligare begränsa forskningsområdet har vi valt att inte ta upp alla delar av den interna kontrollen. Detta för att intern kontroll är något som berör större delen av en verksamhet. Då uppsatsen har fokus mot den externa revisionen har vi även valt att i större utsträckning avse den interna kontrollen av de finansiella rapporterna, vilka externrevisorn har sitt fokus på. Internrevision är idag inte vanligt i Sverige. Detta är anledningen till att studien av dessa inte har fördjupats och att vi inte utvecklat detta vidare och gjort intervjuer med även internrevisorer.

2.3 Tillvägagångssätt i arbetet med analys och tolkning av det empiriska materialet

Analysprocessen består enligt Jacobsen (2005) av tre steg. Dessa tar sin utgångspunkt i att beskriva det empiriska materialet som samlats in, vilket redan benämnts under 2.2.1 Intervjuer. Det andra steget är att sortera och förenkla för att informationen lättare ska bli hanterbar. När vi har sorterat materialet ska det kombineras ihop igen för att skapa mönster, vilket är det tredje och sista steget. Detta steg går ut på att tolka och generalisera, skapa samband och orsaker.

Det är viktigt att granska resultatet och värdera slutsatsens giltighet (Jacobsen, 2005). För att i analys och slutsatser kunna visa på god validitet har vi studerat och kopplat samman sambanden mellan teorin och empirin (Svenning, 2007:65). Att uppfylla replikerbarhet och reliabilitet är för kvalitativa undersökningar generellt väldigt svårt. Detta för att tolkningarna som görs utifrån insamlad data är just tolkningar. Vårt mål är att vara objektiva, men det finns en risk för viss subjektivitet. (Alvesson & Sköldberg, 1994)

2.4 Summering av metod

Uppsatsens metodansats utgår ifrån deduktiv metod i första hand, och kompletteras med induktiva inslag. I uppsatsen har det teoretiska ramverket, samlats in med hjälp av dokumentanalyser, samt studerats och legat till grund för insamlingen och analysen av det empiriska materialet. Vid insamlingen av det empiriska materialet har vi med hjälp av semi-strukturerade intervjuer intervjuat totalt fem personer, från de sju största revisionsbyråerna. För att samla in empiriskt material har vi även här utfört dokumentanalyser. Utefter det empiriska materialet har vi sedan med hjälp av den kvalitativa metoden analyserat samband och genomfört generaliseringar för att finna svar på frågeställningen.

Vi har studerat lagar, regler och organisationers dokument, samt vetenskapliga böcker och artiklar. (Bryman & Bell, 2005:436) Som en del av vår empiri kommer vi där att presentera olika aspekter som tagits upp i Balans under 2000-talet. Källorna har granskats kritiskt med hjälp av fyra kriterier; äkthet, tidssambandet, oberoende och tendensfrihet. (Thurén, 2005:13) Vi har valt att avgränsa vår studie till att omfatta förändringen hos större revisionsbyråer i Sverige.

Vår analysprocess har bestått av Jacobsen's tre steg. Dessa tar sin utgångspunkt i att först beskriva det empiriska materialet som samlats in, därefter sortera och förenkla, och slutligen sorterat materialet för att skapa mönster. (Jacobsen 2005) Vid val av teoriområde har vi valt att utgå ifrån COSO-modellen som är en central modell som hjälper till att få struktur på den interna kontrollen. (FAR, 2006b)

3 Intern kontroll

Inledande i detta kapitel beskrivs vikten av intern kontroll. Därefter beskrivs COSO-modellen, Internal Control – Integrated Framework, vilken är en central modell, som är internationellt erkänd och som har fått stor spridning. Denna teori kommer att användas för att dels göra jämförelser och dels undersöka om och hur de externa revisorerna använder sig av den. (FAR, 2006b) COSO-modellen hjälper till att försöka få en struktur på den interna kontrollen när det gäller den finansiella rapporteringen. Vidare beskrivs hur den externa revisorns roll har förändrats över tid. Därefter följer en beskrivning av internrevisorns roll och hur samarbetet mellan interna och externa revisorer har förändrats. Kapitlet avslutas med en kort summering.

3.1 Vikten av intern kontroll

I punkt 24 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, som brukar benämnas 8:e direktivet², stadgas att ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att driftsmässiga och finansiella risker reduceras samt även risker som kan uppstå om regelverk inte följs. Vad gäller den finansiella rapporteringen blir följderna att den blir mer tillförlitlig. (Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 punkt 24)

² EUs åttonde direktiv handlar om krav på revisorers utbildning och kvalifikation (Nobes & Parker, 2010:525). Direktivet är framtaget för att harmonisera kraven på lagstadgad revision av årsbokslut och redovisning inom EU. Det är i huvudsak revisionsbyråernas arbete som behandlas, men även om hur den interna kontrollen ska säkerställas och övervakas av bolaget. Enligt direktivet skall samtliga av dessa bolag upprätta en revisionskommitté för att kontrollera bolagets interna kontroll och att säkerställa kvalitén på de finansiella rapporterna. Det är däremot styrelsens ansvar att bolaget genom intern kontroll och internrevision övervakar och effektiviserar riskhanteringen. (Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006; Deloitte 2011)

Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt (2010:187) förtydligar att det för företaget är viktigt med interna kontroller, för att kunna ge en rimlig försäkran att presentationen av tillgångar och dokument är tillförlitliga. När detta är uppfyllt är den interna kontrollen god. Vidare menar författarna att intern kontroll är viktigt för att generera pålitlig information vilken beslut kan tas utifrån. Hasselgren och Bergsten (2010) berättar även att allvarliga uppföljningsbrister, i exempelvis fakturaunderlag, inköp och dokumentation, leder till en ökad risk av oegentligheter. Att risk och intern kontroll hör ihop bekräftas av af Ekenstam (2009). Af Ekenstam (2009) presenterar i sin artikel en studie om arbetet med riskhantering som utförts bland 100 styrelseledamöter i noterade bolag i Sverige. Studien visar att styrelseledamöter ägnar mer tid åt risk än tidigare, och att år 2008 ägnades nästan en tredjedel av deras tid åt riskhantering. Detta trots att många företag fortfarande saknar stadgar om hur denna hantering ska ske, och vilka risker som fokus ska läggas på. Detta leder till att styrelsen ofta går miste om relevanta aspekter. En bidragande effekt till detta är finanskrisen, vilken även har medfört att större vikt läggs på detaljer. Förvånansvärt med detta, menar af Ekenstam, är att risker när det kommer till leverantörer och intressenter endast anses som mycket viktigt av 12 procent av de svarande. Detta menar författaren beror på att företag allt mer skapar starkare band med leverantörer som med producenter och kunder som involveras i utvecklingen av produkter och tjänster. Efter finanskrisen var riskbedömning och tydliga riktlinjer extra viktigt för att undvika att en liknande kris inträffar igen och för att utnyttja nya möjligheter. Detta kräver en utökad kunskap och medvetande. (af Ekenstam, 2009) Hasselgren & Bergsten (2010) konstaterar att vikten av god intern kontroll behöver kommuniceras tydligare från revisorernas håll.

Den externa revisorn däremot använder den interna kontrollen som en del av sin revision. För att utföra sin revision behöver revisorn en försäkran om att data som genereras ur informationssystemen är pålitlig. Detta i form av framtagandet av de finansiella rapporterna, men även här hur väl tillgångar och dokument är säkrade. Förståelsen av den interna kontrollen är viktig för en externrevisor för att kunna finna väsentliga risker och felaktigheter. Omfattningen av den interna kontrollen och nivån av denna hjälper revisorn att skapa de tester i form av omfattningen av intern kontroll eller substansgranskning³ som behövs. Den externa

³ Externrevisor har två metoder att utgå ifrån när det gäller att granska ett bolags redovisning. Dessa är att granska den interna kontrollen eller att använda sig av substansgranskning. Intern kontroll innebär att det finns rutiner som gör att riskerna för att det ska bli fel minimeras. I detta fall behöver externrevisorn skaffa sig tillräckligt kunskap och förståelse för den interna kontrollen för att bedöma kontrollrisken,

revisorns förståelse för den interna kontrollen påverkar med andra ord revisorns strategi för revisionen. (Eilifsen et al., 2010:187) En god intern kontroll vilken underlättar för den externa revisorn i dess arbete medför att kostnader för externrevision av densamma blir lägre. Rutiner som säkerställer den finansiella rapporteringen och dess effektivitet och fullständighet samt att resurser används ändamålsenligt bygger upp den interna kontrollen. (FAR, 2006 b)

I en studie gjord av Hermansson (2000) undersöks efterfrågan av rapportering gällande intern kontroll. Resultatet indikerar att intern kontroll är viktigt enligt de som använder finansiella rapporter. Respondenterna håller med om att en frivillig rapport över den interna kontrollen i förvaltningsberättelsen höjer kvalitén samt ger stöd åt beslutsfattare i form av ökad information. Vidare resulterade studien i att respondenterna var överens om att obligatorisk rapport över den interna kontrollen i förvaltningsberättelsen förmodligen skulle öka kvalitén men inte utgöra ett mervärde för beslutsfattare. (Hermanson, 2000)

3.2 COSO-modellen

Från USA kommer COSOs Internal Control – Integrated Framework, vilket är ett av de viktigaste systemen för intern kontroll (Romney & Steinbart, 2009:225f). I en artikel publicerad i CFO Magazine presenteras en studie gjord år 2006 över vilka ramverk över intern kontroll som respondenterna använde. Resultatet visade att COSO-modellen användes av 82 procent av de svarande. (Shaw, 2006) Intern kontroll enligt COSO-modellen hjälper en verksamhet att nå fastställda mål. Det finns en del felaktiga uppfattningar om till vilken grad intern kontroll kan minimera felaktigheter i en verksamhet. Exempelvis kan inte en verksamhets framgång eller mål försäkras genom enbart god intern kontroll, utan endast vara en hjälp på vägen. Inte heller kan den finansiella rapporteringen garanteras följa lagar och regelverk och därmed vara felfri, utan endast säkerställas inom rimliga gränser. De fördelar

därefter planeras och utförs tester. Substansgranskning innebär att substansen som ligger bakom de olika balans- och resultatposterna granskas. Det vill säga att externrevisorn inte litar på företags kontroll, utan gör olika stickkontroller för att skaffa sig bevis om den påstådda finansiella rapporteringen kan vara korrekt. (Eilifsen et al., 2010:195-197; Revisorsringen)

som uppnås genom god intern kontroll måste övervägas av de kostnader som är förenliga med densamma. (COSO e)

De fem olika kontrollkomponenter som ingår i COSO-modellen är kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information & kommunikation samt tillsyn (Romney & Steinbart, 2009:225f).



Figur 3.2: COSO-modellen (Haglund et al., 2005:64)

Kontrollmiljö innebär den miljö där personalen befinner sig, deras integritet, etiska värderingar och kompetens. De bildar gemensamt den motor och grund som utgör struktur och disciplin. (COSO, b; Romney & Steinbart, 2009:226)

Risker och bedömningar i den externa och interna miljön görs i riskanalysen. Inrättandet av mål som är kopplade till olika nivåer är en förutsättning för riskbedömningen. I riskanalysen bestäms hur risker ska hanteras. Då bland annat industrin, ekonomin och regelverk ständigt förändras, behöver det finnas olika sätt att ta hand om de risker som är relaterade till just förändringar. (COSO, b)

Kontrollaktivitet är den tredje komponenten. Den ser till att ledningens direktiv blir genomförda, med hjälp av de förfarande och policys som finns. För att enhetens mål ska kunna uppnås, hjälper kontrollaktiviteterna till genom att se till så att nödvändiga åtgärder utförs. På alla nivåer, inom alla funktioner genom hela organisationen, förekommer

kontrollaktiviteter. Exempel på kontrollaktiviteter är genomgångar av verksamhetens resultat, ansvarsfördelning, avstämningar och tillstånd. (COSO, b)

Information & kommunikation betyder att relevant information måste fångas, identifieras och kommuniceras på rätt sätt. Detta leder till att berörda personer får möjlighet att utföra sina uppgifter korrekt. Informationssystemet producerar olika rapporter, bland annat finansiella och operationella, som hjälper till att leda och kontrollera verksamheten. Rapporterna ska innehålla både interna och externa relevanta uppgifter. För att kommunikationen ska vara så effektiv som möjligt måste den ske både i vertikala och horisontella riktningar. Instruktioner måste vara tydliga samt tas på allvar. Var och en måste förstå sin roll i det interna kontrollsystemet, såväl tillsammans som individuellt, men även kunna hantera kommunikationen med externa kontakter. (COSO, b)

Det interna kontrollsystemet behöver regelbunden tillsyn för att säkerställa prestandan och därigenom undvika negativa effekter i verksamheten. Frekvensen och omfattningen av separata utvärderingar beror i första hand på hur effektiv den pågående tillsynen är. Den beror även på bedömningen av olika risker. Brister ska rapporteras uppåt i hierarkin. Fel av allvarigare karaktär ska rapporteras direkt till styrelsen och högsta ledningen. (COSO, b)

3.3 Förändring av den externa revisorns roll

Den externa revisorns roll har förändrats en hel del framförallt de senaste tio åren. Redan för tre decennier sedan började revisions- och redovisningsbyråerna förändras markant i sitt tjänsteutbud. Fokus flyttades från att vara en liten revisionsbyrå med så kallat traditionella arbetsuppgifter till att vara multinationella byråer som erbjuder en mängd olika värdeskapande redovisningstjänster i syfte att underlätta riskhanteringen. (Holm & Birkholm Laursen, 2007)

Genom flertalet företagsskandaler under 2000-talet har trovärdigheten i den finansiella rapporteringen och företagsinformationen skadats. Som ett resultat av detta har tillsynsmyndigheter strävat efter att explicit fastställa vikten av revisorns oberoende i sina

åtaganden, speciellt när det gäller icke-revisionsrelaterade tjänster och revisionstjänster. (Holm & Birkholm Laursen, 2007) Faktum är att externrevisorn ska enligt lag vara oberoende. Detta är inget nytt fenomen. Externrevisorns oberoende har diskuterats lika länge som externrevisorn funnits. Däremot har intresset ökat. Tillförlitlig information efterfrågas i högre utsträckning, av kapitalplacering och andra intressenter, till följd av en ökad komplexitet inom näringslivet. De kräver utökad information om företagets position, organisation och resultat. (FAR, 2006a)

Förtroendet för näringslivet ska förstärkas genom skärpta lagar, åtminstone är det ett förslag i Förtroendekommissionens slutbetänkande (april 2004). För att säkerställa att finansiella rapporten uppnår tillförlitlig kvalitet har kommissionen identifierat ett antal viktiga områden. Dessa är bland annat att revisorn ska ha integritet och självständighet, samt att revisionen sker i tillfredsställande grad. Kvaliteten i den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen borde säkerställas. Slutligen är det viktigt med kompetens och integritet i tillsyn och regelgivning för att ett system ska fungera tillfredsställande. Vidare är det på förslag att bland annat effektivare sanktioner, tydligare ansvarsgränser och ökad upptäcktsrisk också ska medverka till att öka förtroendet i näringslivet. (Engerstedt, 2004)

3.4 Internrevisorns roll

Den definition av internrevision som många internrevisorer följer är definierad av the Institute of Internal Auditors (IIA). Internrevisionens funktion är att kontrollera så att den information ett bolag uppger har integritet och är pålitlig, att regelverk och lagar följs, att skydda tillgångar, att resurser nyttjas effektivt och slutligen att uppsatta mål och syfte nås. Internrevisorn ska vara oberoende och se till så bolaget i största mån når uppsatta mål, genom strukturering och effektivisering i kontroll och styrning, ledningsprocesserna samt riskhantering. (IIA, 2010)

Att säkerställa att de interna revisorerna är lika oberoende som de externa är svårt då de interna revisorerna är anställda av företaget. Den interna revisorns oberoende varierar hos olika bolag, vilket beror enligt Schneider (2010) på vem som rekryterar, det vill säga

oberoendet är ofta mer pålitligt om revisorskommittén har hand om rekryteringen än om en controller har detta ansvar. Oberoendet kan också ifrågasättas i såväl frågan om vem som är mottagare av de rapporter som de interna revisorerna skapar, som i fallet att internrevisorerna reviderar en process de själva är beslutsfattare i eller ansvariga för. Detta diskuterades speciellt när företag i samband med införandet av SOX, fick ökade resurser till att hantera och säkerställa den interna kontrollen. Enligt en undersökning av PwC hade under 2006 de interna revisorerna på 56 procent av deras 402 företag som ingick i undersökningen ansvar för den interna kontrollen vilket kan påverka deras objektivitet. (Schneider, 2010)

Internrevisorns roll precis som den externa revisorns roll har förändrats under 2000-talet. Wennberg (1999) hävdar att internrevisionsavdelningarna togs bort på många bolag då det blev för dyrt att ha kvar dem. Vidare framkommer det i artikeln att avsaknad av kontroller kan leda till att minsta bagatell kan få oerhört stora ekonomiska konsekvenser. Visserligen skulle en externrevisor kunna åta sig att ta över internrevisorns uppgift, men kostnaden skulle förmodligen överstiga nyttan.

Carcello, Hermanson och Raghunandans studie av förändringarna inom internrevision, beskriver den ökade fokusen på grund av Enron, WorldCom⁴, de efterföljande regleringarna och all uppmärksamhet av media. Undersökningen utfördes i USA och baserades på 271 medelstora publika bolag. Undersökningen visade att så väl budgetar för internrevision, antalet anställda interna revisorer samt antalet möten med revisorskommittén och dess längd hade ökat markant mellan år 2001 och 2002. Enligt undersökningen ökade budgetarna för internrevisorerna och anställningsnivån generellt med 10 %. Antalet möten och dess längd ökade med 25 %. En förklaring till detta kan vara att företag har blivit mer medvetna och fokuserade på fördelarna som internrevision för med sig. Resultatet varierade beroende på vad det var för typ av företag. I små företag tenderade budgetökningen att vara större, detta även i företag med större finansiella resurser eller företag med större likvidationsrisk. (Carcello et al., 2005)

⁴ I juli 2002 ansökte WorldCom om konkurs, vilket då var den största konkursansökan i USAs historia (Akhigbe Martin & Whyte 2005:48). WorldCom var ett gigantiskt stort telekomföretag. Viktig information hölls utanför bokföringen (Lucian 2009:240). SEC menade att WorldCom redan 1999 vilseledde sina investerare genom felaktig redovisning. De finansiella rapporterna överskattades med ungefär \$9 miljarder (U.S. Securities and Exchange Commission [SEC] 2003). Redan året före konkursen fanns det misstankar om olagligheter i bolaget, men den konkursansökan som lämnades in av olika aktieägare blev "utkastad" (WorldCom 2007). Felaktig redovisning borde fångas upp av den interna kontrollen så att skandal kan undvikas.

3.5 Förhållandet mellan intern- och externrevisorer

Förhållandet mellan intern- och externrevisorer har påverkats av yttre faktorer. Sedan lagstiftningen stärktes efter Enron och de påföljande företagsskandalerna har detta medverkat till att medvetenhet och kraven på effektivitet blivit större och ett ökat samarbete mellan de interna och de externa revisorerna har växt fram. (Richards, 2003) På grund av dessa regelverk och en strävan efter utveckling inom revision mot en mer effektiv process har efterfrågan på internrevisorer och kompetensen hos dessa ökat. Denna ökning har skett i takt med att organisations- och ledningsstrukturen har utvecklats och gett dem en mer central roll enligt en undersökning i Malaysia av Zain, Subramaniam och Stewart (2006). Undersökningen visar även att externrevisorer tenderar att ha ett mer utvecklat samarbete med större internrevisionsavdelningar, och att det därmed skett en positiv utveckling av internrevisorernas och externrevisorernas samarbete. (Zain et al., 2006)

Vidare har samband funnits mellan revisorernas arvode och omfattningen av samarbete. Då internrevisorernas arvode är lägre, har externrevisorererna en tendens att i större omfattning använda sig av de rapporter internrevisorererna framställt. Detta för att minska sina egna kostnader då det kostar mer för externrevisorererna att själva ta fram underlagen. Det innebär att den perfekta fördelningen och därmed samarbetet beror på transaktionskostnaderna och varierar från företag till företag. För att effektivisera är samarbete att föredra, för att undvika att samma arbete görs av båda parter. (Morrill & Morrill, 2003) En annan studie gällande revisionsarvode visar däremot att finns det en väl utvecklad internrevision som de externa revisorererna kan ta användning av är klienter också beredda att betala extra för den externa revisionen. (Goodwin-Stewart & Kent, 2006)

Externrevisorns förtroende för internrevisorn har dessutom ökat på grund av utvecklad teknik för genomförandet av den interna revisorns arbete. Ett ökat förtroende leder automatiskt till ett ökat samarbete. (Piper, 2007) Vidare står det skrivet i Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis att det är viktigt att den interna och den externa revisorn har en regelbunden dialog för att minska risken för att det ska kunna finnas kryphål vad gäller bland annat kontrollen av intäkter, utgifter, tillgångar och skulder. (European Commission, 2010)

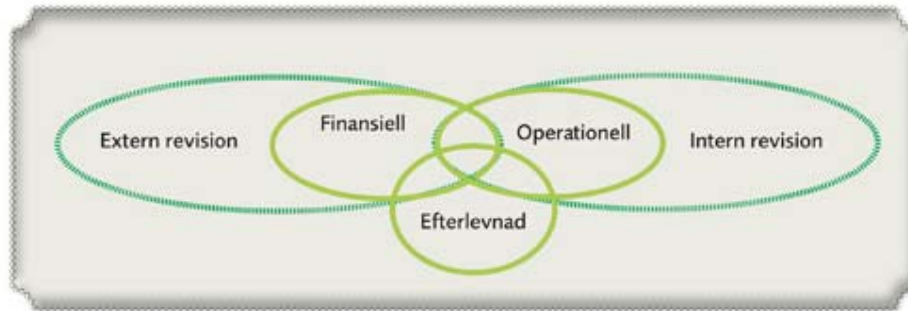


Fig 3.5: Figuren visar förhållandet mellan extern- och internrevisorns arbete (Tunbjörk, 2009)

I bilden ovan beskrivs förhållandet mellan internrevisorns arbete och externrevisorns arbete. Att ha en internrevisor är för företag viktigt för att säkra hela verksamhetens interna kontroll. Vidare för att minska risken för att något missas i granskningen är det viktigt för företag att det finns ett samarbete mellan intern- och externrevisorn men att de i huvudsak kompletterar varandra för att förhindra att dubbelarbete sker. De olika parternas uppgifter skiljer sig från företag till företag. (Tunbjörk, 2009)

3.6 Summering av intern kontroll

Ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att driftsmässiga och finansiella risker minskas, och att den finansiella rapporteringen blir mer tillförlitlig. I uppsatsen presenteras COSO-modellen, vilken syftar till att motverka bedrägligt beteende i den finansiella rapporteringen och är ett av de viktigaste systemen för intern kontroll. De fem olika kontrollkomponenter som ingår i detta ramverk är kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information & kommunikation samt tillsyn

Internrevisorn ska kontrollera att den information ett bolag uppger, har integritet och är pålitlig, att regelverk och lagar följs, att tillgångar skyddas, att resurser nyttjas effektivt och slutligen att uppsatta mål och syfte nås. Internrevisorn ska vara oberoende och se till att bolaget i största mån når uppsatta mål, genom strukturering och effektivisering i kontroll och styrning, riskhantering samt av ledningsprocesserna. (IIA, 2010) Företagsskandalerna i början av 2000-talet och den efterföljande förstärkta lagstiftningen har på många sätt bidragit till att den interna revisionen har fått ökat fokus. (Carcello et al., 2005; Elson & Lynn, 2008) Det har

skett förändring även i externrevisorernas arbete. Traditionella arbetsuppgifter har vidareutvecklats och numera erbjuds även en mängd olika värdeskapande redovisningstjänster. Förändringar har även påverkat relationen mellan intern- och externrevisorer. Förhållande dem i mellan har framförallt påverkats av yttre faktorer, sedan lagstiftning förtydligades efter företagsskandalerna, och stärkts på många sätt. Intern- och externrevisorernas samarbete minskar risken för dubbelarbete och att något förbises.

4 Sveriges normer och regler för intern kontroll

För att hantera intern kontroll finns i Sverige ett antal normer och regler. För att skapa god bolagsstyrning används Svensk kod för bolagsstyrning vilken tillsammans med de regler som styr revisorns arbete beskrivs nedan. Svenska regler har påverkats av internationella regler. En del regler som Sverige är bundna till, andra som Sverige frivilligt anpassar sig efter och de som Sveriges regler har fått inspiration av (Sevenius, 2007:215). Europas direktiv vilka Sverige är bundna till och de internationella organisationerna IFAC och IAASB som Sverige frivilligt anpassat sig efter. I detta kapitel beskrivs kort hur dessa organisationer har bidragit till de förändringar som har skett i Sveriges lagstiftning. I nästa kapitel diskuteras internationella influenser.

4.1 Bolagsstyrning

Bolagsstyrning handlar om hur företag ska ägas och styras. Inom bolagsstyrning regleras även företagens interna kontroll. Nedan presenteras Svensk kod för bolagsstyrning tillsammans med andra lagar och organ som bidrar till Sveriges bolagsstyrning. Vidare diskuteras Europeiska Unionens påverkan på svensk reglering.

4.1.1 Svensk kod för bolagsstyrning

Att bolag ska skötas i aktieägarnas intresse, och på så sätt ha en positiv inverkan på riskkapitalmarknaden och öka investeringsnivån i bolag benämns god bolagsstyrning. *Svensk kod för bolagsstyrning (Koden)* är en norm som strävar att uppnå just detta mål. (Kollegiet, 2010) I Sverige har vägledningen länge varit utvecklad, men inte samlad förrän svensk kod för bolagsstyrning infördes år 2004 (FAR, 2006b) Syftet med koden är att stärka och utöka

förtroendet för bolagen. Koden kompletterar lagstiftningen men går inte före denna och är inte tvingande utan den är möjlig att frångå. Kollegiet för svensk bolagsstyrning ("Kollegiet") vill framhäva koden som ett alternativ till lagstiftning då de menar att självreglering är ett bättre alternativ. Kollegiet använder sig av koden för att framföra detta syfte. (Kollegiet, 2010)

Den senaste versionen av Koden trädde i kraft den 1 februari 2010. Inför denna gjordes en del korrigeringar bland annat på grund av EGs fjärde och sjunde direktiv. En av dessa förändringar var gällande internkontrollrapportens upprättande som i den nya versionen står beskrivet om i punkt 7.4. I denna punkt står det noterat att det är styrelsens ansvar att bolagets interna kontroll är god. Ansvaret innebär att de ska se till att det finns aktiviteter som bevakar att den stadgade interna kontrollen och finansiella rapporteringen efterlevs. De ska dessutom säkerställa att regler och lagar inom området följs. Detta ska beskrivas och rapporteras i bolagsstyrningsrapporten (ett exempel på hur rapporten från styrelsen över den interna kontrollen och revisorns uttalande över denna enligt de gällande reglerna i Koden och ÅRL finns i bilaga 5, Cloetta Årsredovisning 2010), med en förklaring och en diskussion över huruvida en internrevision vore lämplig eller inte. (Kollegiet, 2010)

Det är viktigt att tydliggöra ansvarsfrågan gällande den finansiella rapporteringen. Vem som är ansvarig för den finansiella rapporteringen missuppfattas ofta. Många tror felaktigt att det är revisorn som är ansvarig (Engerstedt, 2004). Ledningen kan följa upp den interna kontrollen på daglig basis, och kan därmed löpande åtgärda eventuella felaktigheter (Hubbard 2003:25). Kommissionen tyckte därför att en regel om ansvarsfrågan borde införas i Koden, (Engerstedt, 2004) vilken den även gjorde. Ansvarsfrågan infördes år 2004 i Koden (Kollegiet, 2004) och regleras i denna, som beskrivits ovan, även idag (Kollegiet, 2010).

4.1.2 Övriga regler och uttalande om bolagsstyrning

Ansvarsfrågan som berörs i föregående kapitel regleras även i ABL 8 kap 4§. Här står skrivet att det är styrelsens/ledningens skyldighet att se till att kontroller fungerar som de ska i verksamheten. Reglerna om lämnandet av bolagsstyrningsrapport för noterade bolag står noterade i 6 kapitlet 6-9§ Årsredovisningslagen. Här står även utförligare beskrivet vad denna ska innehålla, vilket inkluderar ” *de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen*”. (ÅRL 6:6 st2 p2) Denna

lag tillsammans med börsernas regelverk och Aktiemarknadsnämndens uttalanden är regler som även dem rör bolagsstyrningen. Om dessa regler jämförs har Koden större krav än flera av de resterande reglernas minsta krav. Detta har en enkel förklaring. Koden utgår ifrån uttrycket ”följ eller förklara”. Detta innebär att de kan ställa högre krav, då bolagen trots detta har möjlighet att avvika från bestämmelserna, bara de ger en förklaring till varför. (Kollegiet, 2010)

4.1.3 Europeiska Unionen

Som beskrivits i avsnitt 4.1.1 Svensk kod för bolagsstyrning har fjärde⁵ och sjunde⁶ direktivet bidragit till förändringar i Svensk kod för bolagsstyrning. Som medlem i Europeiska Unionen (EU) ska Sverige följa EUs uppsatta mål, vilka presenteras i dessa direktiv. Hur dessa mål ska uppnås är upp till varje medlemsland för sig. EU skapar därmed ett enhetligt ramverk men låter reglerna anpassas och regleras i nationell lag. Dessa direktiv är ett sätt att harmonisera medlemsländernas lagstiftning och förbättra EUs inre marknad. (Europaparlamentet; Europeiska kommissionen) På detta sätt är EU en viktig medspelare.

I mitten av 2000-talet satsade EU extra mycket på bolagsstyrning. Detta inte bara för att öka EU-ländernas effektivitet och därmed dess konkurrenskraft utan även för att återskapa förtroendet för företag vilken skadades av företagsskandalerna i början av 2000-talet. (Sevenius, 2007:215)

⁵ Fjärde direktivet innehåller nationella bestämmelser angående uppställningen av årsbokslutet samt innehållet i densamma (Nobes & Parker, 2010:525). Direktivet innehåller även bestämmelser gällande handlingars offentliggörande och värderingsmetoder. För att ge skydd åt tredjeman behövs en samordning inom dessa områden. (Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978)

⁶ Sjunde direktivet innehåller regler gällande förberedelser, granskning och utgivning av årsredovisningar i syfte att harmonisera lagstiftningen inom EU. (Nobes & Parker, 2010:525) Med Rådets sjunde direktiv vill de samordna lagstiftningen inom området för sammanställd redovisning. Detta för att skapa ett skydd för de intressenter som har ett begränsat ansvar. Ingår företaget i en företagsgruppering ska de enligt detta direktiv upprätta en sådan sammanställd redovisning. Dessa rapporter, den sammanställda redovisningen och förvaltningsberättelsen ska sedan granskas och revideras av en eller flera personer. (Rådets sjunde direktiv (83/349/EEG) av den 13 juni 1983)

4.2 Revisorns regelverk

Standarder och rekommendationer vägleder revisorn i sitt arbete. Nedan beskrivs de viktigaste standarderna och den förändringen som skett i regleringen. Vidare presenteras även IFAC som har bidragit till dessa förändringar. Slutligen beskrivs en av FARs rekommendationer.

4.2.1 Sveriges revisionsstandarder

År 2004, precis som Svensk kod för bolagsstyrning, skapades även Revisionsstandard i Sverige (RS), vilken byggde på det internationella regelverket International Standards on Auditing (ISA). Den är framtagen av IAASB. Sverige har nu tagit ett steg längre mot internationalisering och harmonisering och har nu ersatt det svenskanpassade RS mot ISA vilken har direktöversatts av FAR till svenska. Denna kommer att gälla för företag vilkas räkenskapsår påbörjas efter den 31 december 2010. (FAR, 2011a) På revisionsområdet som så många andra områden är beroendet mellan enskilda länder stort och så även påverkan inom olika områden, vilket skapar ett intresse för en enhetlig ekonomisk information. (FAR, 2011a p.7). Den internationella revisorsorganisationen IFAC och dess revisionskommitté IAASB har en uttalad strävan om att deras revisionsstandarder ISA ska bli de standarder för revision som är allmänt accepterade över hela världen.” (FAR, 2011b p.8)

ISA, som är en internationell standard, är skapad för en internationell miljö. Då svenska förhållanden inte alltid stämmer överens med den internationella miljön, exempelvis finns det olika associationsformer i olika länder, medför detta att vissa justeringar är nödvändiga. Dessa presenteras av FAR i dess rekommendationer och uttalande. (FAR, 2011a) Avvikelser från ISA får ske om det är nödvändigt för att revisionsmålen mer effektivt ska uppnås. Dessa avvikelser ska då motiveras. (FAR, 2011a p.10)

4.2.2 Svenska revisionsstandarders ursprung och förändring

Den tidigare RS 400 *Riskbedömning och intern kontroll* syftade till att ge råd för att uppnå en förståelse för systemen för bolagsstyrning och den interna kontrollen. RS 400 var baserad på ISA 400 *Risk assessments and internal control*. (FAR SRS 2010: RS400 p.1) ISA 400 hävdades

redan år 2004 och ersattes av ISA 315 och 330. (ISA 400) Det är dessa standarder som används vid revision av intern kontroll i Sverige idag. ISAs standarderna har av IAASB genomgått ett "Clarity Project" för att göra standarderna mer lättlästa, förståeliga och tydliga i dess krav. Tydligheten ger sig uttryck i, för att ta ett exempel, istället för att skriva "revisorn granskar" så uttrycker sig standarderna idag, "revisorn ska granska". (FAR SRS, 2009:1)

I revisionen har sedan tidigare riskbedömningen varit viktig och betydande. Dess roll har nu förstärkts ytterligare med de nya standarderna. Revisorn ska inte bara känna till, utan även ha god förståelse för vilka risker, såväl inneboende- som kontrollrisker, som finns i revisionen. Denna grund rådde även i ISA 400, nytt är den mer omfattande beskrivningen av detaljerna, i övrigt är innehållet i sak detsamma. Till företagsledaren ska göras förfrågningar vilka nu ska inkluderas i riskbedömningen tillsammans med granskningar och observationer av den analytiska typen samt inspektioner. Utifrån detta ska revisorn dokumentera slutsatserna. (FAR SRS, 2009:1)

ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* omfattar endast delar av gamla RS 400 men omfattar även tidigare RS 310 *Kunskap om verksamheten*. ISA 315 är betydligt mer omfattande och som tidigare nämnts har den gjorts mer tydlig. ISA 315 reglerar mer tydligt revisorns riskanalys och att det ska finnas en förståelse istället för bara en kunskap. De nya reglerna är dessutom mer inriktade på att följa COSO-modellen. (FAR SRS, 2009:7) I ISA 315 har det dessutom utvecklats ett större tryck på riskanalys än vad som presenteras i RS. (FAR SRS, 2009:3) ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* består även denna av delar av gamla RS 400. ISA 330 har inneburit att trycket på inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk har minskat. (FAR SRS, 2009:8)

En annan standard som har utvecklats och förtydligats mycket är ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*. Det har för att samla in dokumentation om oegentligheter från ledningen i företaget ställts krav på detta. Vidare uppmanas att uppstartsteamet ska diskutera risk för felaktigheter och att det ska undvikas att kontrollsystemen befinner sig under ledningen i ett företag. (FAR SRS, 2009:5)

En ny standard från IAASB är ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*. I denna står det

reglerat att företag ska utan dröjsmål skriftligen ta upp de risker med styrelsen som är betydande. (FAR SRS, 2009:6)

Relationen mellan extern- och internrevisorn regleras i ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*. Jämfört med den i Sverige tidigare gällande RS 610 *Bearbetande av det arbete som utförts av företagets internrevision* har det inte skett några direkta förändringar i dess innehåll. (FAR SRS, 2009:13) I ISA 610 regleras att internrevisorns arbete är externrevisorns ansvar efter det att den externa revisorn har godkänt att den interna revisorns arbete sannolikt är till nytta för revisionen. (ISA 610 p.1) Internrevisorns mål bestäms av ledningen i företaget. (ISA 610 p.3) Internrevisorn är därför inte oberoende på samma sätt som den externa revisorn. (ISA 610 p.4) Intern revisorn ska däremot vara självständig och objektiv. Den externa revisorn ska vidare avgöra i vilken omfattning den interna revisorns arbete kan användas. (ISA 610 p.6)

4.2.3 International Federation of Accountants

International Federation of Accountants (IFAC), som utfärdar riktlinjer för revisorer, är den globala organisationen för revisionsbranschen (IFAC, a). IFAC har bland annat till uppgift att se till att allmännyttan skyddas genom internationella standarder av hög kvalitet, etiska värderingar och att stötta utvecklingen av revisionsyrket (IFAC, b).

En av IFACs viktigaste uppgift är att sätta de internationella revisionsstandarderna, de så kallade ISA (se avsnitt 4.2.1 ovan, Sveriges revisionsstandarder, för Sveriges tillämpning av dessa) genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Nobes & Parker, 2010:93). IAASB är ett oberoende standardsättande organ. De utvecklar standarder inom revision och kvalitetssäkring som används av alla professionella revisorer. IAASBs mål är att allmänhetens intressen ska tas tillvara genom högkvalitativa standarder. Genom sitt ”consultation paper”, det vill säga samrådsdokument, formas de viktigaste delarna av processen att införa en ny strategi 2012-2014 samt även möjliga sätt att implementera densamma. (IAASB, 2011)

I punkt 81 i samrådsdokumentet utvärderas huruvida en utveckling ska ske av en ny ISAE (International Standards on Assurance Engagements), det vill säga en standard angående en försäkran om en förpliktelse gällande intern kontroll. En god bolagsstyrning förutsätter intern

kontroll i den finansiella rapporteringen samt en god riskhantering. Även om revisionen av intern kontroll inte är lagstadgad överallt, kan det vara där det kommer att sluta. På grund av finanskrisen efterfrågas att revisorerna har en fördjupad kunskap inom riskhantering för att kunna klassificera och identifiera transaktioner. Tillsynsmyndigheter är positiva till att utveckla en standard för att reglera detta. (IAASB, 2011)

I Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis beskrivs att hög kvalitet på harmoniserade revisioner är det som eftersträvas genom gemensamma standarder, för att årsbokslutens trovärdighet och kvalitet i sin tur ska höjas. ISA är därmed en väldigt aktuella standard inom EU. (European Commission, 2010)

4.2.4 RevR – FAR rekommendationer i revisionsfrågor

RevR är rekommendationer och uttalande som ges ut av FAR för att komplettera RS och ge råd i de förhållanden som är mer specifika för Sverige (FAR SRS 2010: Inledning till RevR). Med tanke på de förändringar som skett och att RS ersatts med ISA ställde vi oss inför frågan om RevR kommer att upphöra när RS inte längre används av något företag eller om RevR då kommer att fungera som ett komplement till ISA istället? För att få klarhet i frågan pratade vi med Lennart Iredahl, rådgivare på FAR (personlig kommunikation, 12 maj, 2011). Han berättar att RevR är regler som är specifika för Sverige, och kommer därför inte att fungera som ett komplement till ISA men att revisorsrekommendationerna kommer att vara kvar. Då dessa regler är gamla och baserade på äldre lagstiftning är FARs planer däremot att uppdatera rekommendationerna. (L. Iredahl, personlig kommunikation, 12 maj, 2011)

I detta avsnitt kommer vi att beskriva RevR 7 *Översiktlig granskning av styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende finansiell rapportering*, vilket är en vägledning som används av den externa revisorn vid granskning av styrelsens i ett bolag uttalade interna kontroll. Det är alltså ingen fullständig bedömning utan bedömningen sker endast av styrelsens uttalande om det närmast gångna räkenskapsåret. Detta innebär att revisorn inte själv granskar och uttalar sig om den interna kontrollens funktion och drar några egna slutsatser utefter detta. (RevR 7, 2011)

Rekommendationen gäller vid revision, det vill säga då revisorns åsikt och ett uttalande om den rättvisande bilden uppvisas. För att utföra ett bestyrkande krävs att fastställda kriterier för den interna kontrollen finns, COSO är ett exempel på en sådan. Finns däremot inga kriterier, ska ingen granskning genomföras då det inte ger något mervärde. Granskningen görs av uttalandet, underlagen och med hjälp av stickprov. Med granskningen vill revisorn undersöka om styrelsens beskrivning av den interna kontrollen är baserad på riktiga uppgifter och att bolagets system för intern kontroll är förenligt med dess syfte och den riskbedömning som gjorts av styrelsen. (RevR 7, 2011)

Det ställs höga krav på styrelsen och det räcker inte att de beskrivit delar av sin interna kontroll. Revisorns syfte är att bestyrka att styrelsen gjort allt för att under det gångna räkenskapsåret kunna intyga hur den interna kontrollen fungerat. Omfattningen av de stickprov som görs beror på olika faktorer till exempel riskbedömningen som utfärdas av revisorn, hur stort och invecklat företagens processer är samt av redovisning och styrelsens förvaltning. Det är viktigt för revisorn att kontrollera att kontrollerna har varit aktiva under det gångna räkenskapsåret. Frågorna som revisorn skall svara på är om det under revisionen har framkommit antydningar om att uttalandet inte ger en rättvisande bild. (RevR 7, 2011)

4.3 Summering av Sveriges normer och regler för intern kontroll

Ett antal normer och regler finns för att hantera intern kontroll. Svensk kod för bolagsstyrning, vilket är normer som har till syfte att stärka och utöka förtroendet för bolagen, används för att skapa god bolagsstyrning. I Koden står det noterat att det är styrelsens ansvar att bolagets interna kontroll är god. En beskrivning av bolagets interna kontroll ska rapporteras i bolagsstyrningsrapporten tillsammans med en förklaring och en diskussion över huruvida en internrevision vore lämplig eller inte. Aktiebolagslagen, årsredovisningslagen, börsernas regelverk och Aktiemarknadsnämndens uttalanden är regler som även de rör bolagsstyrningen. (Kollegiet, 2010)

Revisorns ramverk består av såväl standarder och rekommendationer, som lagar och organisationer. Svenskanpassade RS har ersatts av ISA. Standarderna ISA 315 och ISA 300 handlar om riskhantering (FAR SRS, 2009:3-8) Rekommendationen RevR7 ger rekommendationer för den *översiktliga granskningen av styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende finansiell rapportering*. Även i revisorslagen beskrivs revisorns skyldigheter (RS 19-35§§).

Den globala organisationen som ser till att internationella standarder understödjer revisorer och revisorsyrket heter IFAC (IFAC, a). Detta gör IFAC genom IAASB som är ett oberoende standardsättande organ (Nobes & Parker, 2010:93). EU däremot sätter upp direktiv gällande mål som de enskilda medlemmarna ska uppnå för att harmonisera lagstiftningen och förbättra marknaden inom medlemsstaterna. Det är speciellt fjärde, sjunde och åttonde direktivet som är av intresse. (Europeiska kommissionen) Green Paper, som utges av Europeiska kommissionen, är första stadiet till utvecklandet av en ny lag. (Europa, 2011) Gemensamma standarder bidrar till att trovärdighet och kvalitet i årsboksluten höjs. De standarder som är aktuella är bland annat ISA. (European Commission, 2010)

5 Potentiella influenser

Intern kontroll och externrevisorns roll har förändrats mycket under 2000-talet vilket kan förklaras genom internationella och nationella influenser. Vi ville ta reda på vilka dessa influenser var. Som beskrevs i inledningen till föregående kapitel är Sverige bundet att följa Europeiska Unionens direktiv. Det beskrevs även att Sverige har anpassat sig till den internationella organisationen IFAC. I detta kapitel diskuteras vidare internationella influenser. Här presenteras även nationella händelser för en utredning om de skett på grund av brister i intern kontroll och om händelserna medfört några konsekvenser.

5.1 Potentiella internationella influenser

Den mest omtalade influensen är införandet av USAs lagstiftning SOX. Detta trots att Storbritanniens Turnbull, en liknande reglering, infördes i Storbritannien redan några år tidigare. Dessa båda länders hantering av intern kontroll och dess påverkan på Sverige presenteras här nedan.

5.1.1 USA

För alla organisationer i USA är det sedan 2002, obligatoriskt att följa SOX, oavsett vilket segment de tillhör. SOX som är en detaljerad lagtext innebar större förändringar vad gäller finansiell praxis och även bolagsstyrning. (SOX, 2006). Sektion 404 i SOX (se bilaga 4) behandlar bedömningar av interna kontroller. Här står skrivet att årsrapporten ska innehålla en rapport över den interna kontrollen. Denna ska för det första, fastställa det ansvar som styrelsen ska ha gällande ansvaret att se till att en struktur över den interna kontrollen finns och att den efterföljs, samt att det för den finansiella rapporteringen finns rutiner. För det andra ska det för det senast gällande skatteåret, finnas en bedömning av hur effektiv den

interna kontrollens struktur är, samt att det också ska för den finansiella rapporteringen finnas rutiner för utfärdaren att följa. (U.S. House of Representatives, 2002) Vidare i sektion 404 finns det regler om att revisorn ska revidera styrelsens försäkring av effektiviteten av deras interna kontroll över den finansiella rapporteringen (ett exempel på hur rapporten från styrelsen över den interna kontrollen och revisorns uttalande över denna enligt de gällande reglerna i SOX finns i bilaga 6, Astra Zeneca Årsredovisning 2010). (Eilifsen et al., 2010:224)

Genom SOX of 2002 skapades även Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). PCAOB är en ideell organisation som har till uppgift att övervaka revisorerna i publika bolag. Genom att PCAOB främjar korrekta och oberoende revisionsrapporter, medför det att allmänhetens och investerares intresse skyddas. För första gången, historiskt sett, skulle därmed företag granskas av en oberoende extern part, enligt SOX. PCAOB's tillsynsmyndighet är i sin tur Securities and Exchange Commission (SEC). (PCAOB)

En av anledningarna till att SOX infördes år 2002 var de stora redovisningsskandalerna som skadat förtroendet för redovisningsyrket (Tackett, Wolf & Claypool, 2004). Enron-skandalen var den utlösande skandalen och lyfte blicken för bristen av intern kontroll. Den ökade regleringen av intern kontroll var som många andra regler ett svar på en svaghet i det dåvarande systemet. SOX kom att innebära strängare lagstiftning och ökad kontroll av den interna kontrollen. Detta har medfört att intern kontroll har utvecklats genom teori och praxis. (Heier, Dugan & Sayers, 2005) Med SOX ville USA med hjälp av strikta regler för redovisning/revision och skapandet av PCAOB återskapa yrkets trovärdighet och minska revisorernas misstag. (Tackett et al., 2004) Vidare var tanken att stabilisera marknaden och försöka mildra samhällets ilska över den bristfälliga reglerade kontrollen vilken kom i fokus i samband med de finansiella skandalerna (Heier et al., 2005).

Omvärlden har på många sätt påverkats av införandet av SOX Act i USA. En studie visar att trots att SOX kostade mycket resurser för bolagen (O'Brien, 2006), har 79 % av deras interna kontroll stärkts (Swartz, 2005). Vidare menar Tackett et al., (2004) att SOX innebär ett ökat förtroende från investerare, däremot är det mer osäkert om lagen inneburit att revisionsrisken minskat. Sevenius skriver även att då företag som har lägst 300 aktieägare i USA samt är noterade exempelvis på NASDAQ och NYSE ska tillämpa SOX, medförde det att för flera

svenska företag så som Volvo, Autoliv och Stora Enso, fick lagen en direkt betydelse. (Sevenius, 2007:240)

5.1.2 Storbritannien

I Storbritannien vägleds den interna kontrollen hos noterade bolag av Turnbull som publicerades 1999. (FRC, b; FRC, c) Turnbull utgår ifrån COSO (Svenskt Näringsliv & FAR SRS, 2008) och ger vägledning till hur riskhanteringen och den interna kontrollen som beskrivs i The UK Corporate Governance Code (the Combined Code) ska användas av företag. The Combined Code är breda principer men även mer detaljerade bestämmelser om god bolagsstyrning vilka berör styrelsen och effektiviteten, ansvarsskyldighet samt relationen med aktieägare. Hur ett företag använt dessa regler ska noteras. Det ska även förklaras i vilken omfattning som bestämmelserna inte använts. (FRC, b; FRC, c) I Turnbull står det att det är styrelsen som har ansvar för att stadgar om intern kontroll utförs och att de utför aktiviteter för att säkerställa att den interna kontrollen fungerar som den ska och är effektiv. (Hayes et al. 2005:66) Detta precis som enligt Svensk kod för bolagsstyrning.

Financial Reporting Council (FRC) är en oberoende standardsättare inom bolagsstyrning i Storbritannien. De sätter reglerna i the Combined Code vilket gäller så väl standarder för bolagsrapportering, genomdrivandet av redovisning och revision samt övervakning. (FRC, a; FRC, b) I december 2010 tillkännagav FRC att översynen av *the new Principle in the UK Corporate Governance Code* (Storbritanniens kod för bolagsstyrning) skulle senareläggas då de först ville utforska reaktionerna av den nya principen. Det fastställs i den nya principen att styrelsen är ansvarig att bestämma omfattning och natur av viktiga risker som de är villiga att ta med i sin målplanering. (FRC, b)

Sevenius (2007:236) påpekar att Storbritanniens The combined code on corporate governance kallas ibland ”kodernas kod”, då den inverkat på bolagsstyrningens regleringssätt över hela världen och varit en förebild för många andra bolagskoder därav även Sveriges.

5.2 Potentiella nationella influenser

I detta avsnitt belyses två företagsskandaler som skett i Sverige och som har varit en följd av bristande intern kontroll och inneburit förändring i hur intern kontroll hanteras idag.

5.2.1 Företagsskandaler i Sverige

Så som i övriga världen har även Sverige drabbats av företagsskandaler. I detta avsnitt har vi valt att presentera de skandaler som vår litteraturstudie först och främst påvisat har bidragit till en förändring av den interna kontrollen i Sverige, och revisionen av denna. Vi har därför valt att presentera Custodia (2006) och Carnegie (2005-2007). HQ Bank ⁷(2010) som är en skandal som inträffade väldigt nyligen kommer inte att diskuteras närmre, då vi i vår undersökning inte ännu funnit några direkta effekter av denna skandal.

FI beslöt år 2006 att återkalla kreditmarknadsbolaget Custodia Credits tillstånd att bedriva finansieringsrörelse då de påvisade brister i sin interna kontroll och styrning som inte var tillfredsställande vad gällde deras hantering av krediter. (FI, d) Custodia erbjöd lån, till inlåningskunder, med relativt hög ränta. Detta möjliggjordes på grund av den nya bank- och finansieringsrörelselagen som trädde i kraft 1 juli 2004. (FI, e) Svindlerimisstankar uppstod då kredithantering och bedömningen var så bristfällig att lånekunder därigenom kunde belåna falska kundfakturor. (Wessman, 2007) Custodia har inte prioriterat de fundamentala regler som återfinns i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. (Inhibition av FI-återkallelse, 2006)

Eftersom det i Carnegie Investment Banks verksamhet fanns väsentliga brister i kontrollen och styrningen (2005-2007) fick de en varning av FI. I förhållande till bolagets risk och omfattning var kontrollfunktionerna avsevärt underdimensionerade. Styrelsens uppföljning av

⁷ HQ Banks (2010) tillstånd att bedriva bank- och värdepappersrörelse har återkallats (Finansinspektionen a). I sin anmälan till Revisorsnämnden skriver FI att de per den 28 augusti 2010 beslutat att HQ Banks tillstånd att bedriva bank- och värdepappersrörelse samt sin registrering som förvaltare av fondandelar ska återkallas. Bankens handhavande av sin trading portfölj har missköts vilket är en av grunderna till beslutet. Bankens överlevnad har varit hotad på grund av den bristande hanteringen samt övervärderingen av denna. FI ifrågasätter bland annat om god redovisningssed verkligen har använts och om den aktuella revisorn handlat korrekt genom att, för verksamhetsåren 2008 och 2009, ha lämnat rena redovisningar. (FI Dnr 10-7854; FI Dnr 10-8409)

eventuella risker hade stora brister. Årsredovisningarna för både 2005 och 2006 gav inte en helt rättvisande bild av tradingverksamheten. Detta ledde till att de ansvariga revisorerna blev anmälda till Revisorsnämnden av FI. (FI Dnr 08-10273; FI varnar Carnegie, 2007)

I samtliga av dessa skandaler har den interna kontrollen varit bristfällig på så sätt att oegentligheter inte upptäckts i tid. De konsekvenser som uppkommit är bland annat att kraven på specialistkompetens har ökat. Vidare beslöt FAR SRS att införa en särskild licensiering för revisorer som handhar finansiella företag. En av anledningarna till detta beslut är ett svar på den kritik som riktats mot revisorer på grund av företagsskandaler som Custodia och Carnegie. (FAR SRS ska licensiera, 2008)

5.3 Summering av potentiella influenser

Internationella influenser har påverkat och förändrat intern kontroll och revisorns roll. Även om Turnbull-vägledningen tillkom redan 1999, var det först efter Enronskandalen och SOX-regleringen som den stora förändringen tycktes ske (FRC, b; FRC, c). SOX anger att årsrapporten måste innehålla en bedömning av den interna kontrollen, samt styrelsens ansvar i densamma. PCAOB tillkom för att oberoende skydda investerarens intressen. PCAOB övervakas i sin tur av SEC. (Hayes et al., 2005:66) The combined code on corporate governance kallas ibland för kodernas kod, då den varit förebild för bland annat Sveriges bolagskod (Sevenius, 2007:236).

Nationella influenser genom olika företagsskandaler har inneburit en förändring i hur intern kontroll hanteras idag. Det har funnits många företagsskandaler, och vi har nämnt bara ett fåtal av dem så som Custodia och Carnegie.

6 Empiri

Inledningsvis i detta kapitel återfinns, som ett komplement till våra intervjuer, olika händelser skildrade i branschtidningen Balans. Uppfattningen i de olika artiklarna som studerades visade sig vara snarlika. Vi har därför valt att endast presentera ett urval av dessa artiklar som skildrar huvudpoängen av branschtidningens innehåll. Därefter presenteras rapporten över de intervjuer som genomförts.

6.1 Hur har reglerna och attityden i Sverige förändrats över tid? – Studier av olika händelser skildrade i Balans

I de artiklar som reglerna för intern kontroll diskuterades stod SOX som en huvudsaklig påverkande faktor. De ökade kraven på att intern kontroll ska vara god omfattade förvisso bara SEC-registrerade koncerner till en början, men de brister som upptäckts, menar Jigvall, (2006) säkert kan fungera som en fingervisare för alla de som i framtiden kommer att behandla affärsrisker. Som en följd av SOX har förändringar inom skatterisker skett. Trots inledningsvisa protester mot bland annat ökade resurskrav, har detta resulterat i optimering av skatteuttag, höjt aktieägarvärde och effektivare skattehantering. Skattefunktionen har i USA fått en ny ställning som håller på att sprida sig till både Europa och övriga världen. (Jigvall, 2006) Enlund säger i en intervju att det finns en risk att Sverige kommer att få ett regelverk mer likt SOX. Det är kanske inte tänkt att det ska bli så, men det kan bli svårt att hitta en tillräckligt bra svensk modell då det redan finns detaljerade regelverk både internationellt och på den amerikanska marknaden. (Precht, 2006)

Även attityden till intern kontroll har förändrats visar FI som är en myndighet som verkar för att det finansiella systemet ska fungera effektivt, vara stabilt samt för att skydda

konsumenterna. (FI, c) Under åren 2008-2009 ökade antalet anmärkningar på intern kontroll drastiskt. Det visar en undersökning som gjorts mellan åren 1999-2009. Antalet anmärkningar gick från en stadig nivå på 0-20 anmärkningar om året till 60-80 stycken per år under 2008-2009. Orsakerna tros vara på grund av finanskrisen och att därmed tillsynen blivit mer omfattande och hårdare. Anmärkningarna varierar inom ämnet intern kontroll, och många av anmälningarna har skapat stora rubriker på grund av sitt allmänna intresse. (Alla kan tjäna, 2010; Lennartsson, 2010)

Inga större förändringar har däremot skett när det gäller den grundteori som används inom intern kontroll. Den modell som ligger till grund i de flesta fall av arbete med riskhantering och intern kontroll i bolag är oftast COSO-modellen. Den modellen kan antas vara vedertagen i detta sammanhang. Det bör däremot påpekas att begreppet "internal control" börjar gå mot den mer korrekta översättningen "intern kontroll och styrning" än som tidigare enbart "intern kontroll". Denna översättning har dock ännu inte fått genomslag i varken kodens innehåll eller lagtexterna. (Hult & Svernlöv, 2010b)

I Balans dominerar SOX som en påverkande faktor, men även finanskrisen har påverkat attityden till om det förekommer brist i den interna kontrollen. Användandet av teori har inte förändrats sedan COSO-modellen presenterades, däremot har synen på intern kontroll modifierats något.

Vikten av intern kontroll har förändrats. Att betydelsen av den interna kontrollen i företag ökar, är fastställt av Arwinge och Munkby (2011). Sannolikt lär detta inte minska då bland annat informationsflöden blir mer komplexa samt krav på intern kontroll och riskhantering från externa håll ökar. Deras studie visar många anmärkningar inom intern kontroll, bland annat beträffande områden som kredithantering, penningtvätt och kundrelationer. Inom kredithantering kan nämnas att det ofta handlar om jäv och svagheter i kreditbedömningen. Arwinge och Munkby har kommit fram till att de brister som är mest frekventa är de som är relaterade till företagsövergripande kontrollfunktioner, processer av samhällsviktig karaktär, samt policydokuments utförande. (Arwinge & Munkby, 2011)

All negativ förändring behöver inte vara negativt för utvecklingen, snarare tvärtom. Carrington hävdar att *"det faktiskt är misslyckanden som har fört utvecklingen av branschen framåt"*. Han anser också att all negativ massmedial uppmärksamhet som revisorn fått på

senare tid, inte endast borde ses som förödande för revisorn, då det medför en utveckling. Däremot är det tråkigt att hela branschen ifrågasätts. Självklart är revisorerna ansvariga för det arbete de utför. Han menar också att finns det tvivelaktigheter i revisionen, ska de naturligtvis bli ifrågasatta. (Carrington, 2011)

6.2 Intervjurapport

För att anonymisera våra intervjupersoner/revisionsbyråer har vi valt att benämna dem för Anna, Birgitta och Christina på Storbyrå A, B och C respektive Adam och Bertil på Mellanbyrå A och B. Storbyrå representerar de största revisionsbyråerna i Sverige medan Mellanbyrå representerar de mellanstora revisionsbyråerna i Sverige. Vi lyckades få möjligheten att genomföra fem av sju planerade intervjuer. De genomförda intervjuerna presenteras nedan.

6.2.1 Intervjupersonerna

I Storbyrå A intervjuade vi Anna (personlig kommunikation, 17 februari, 2011) som är auktoriserad revisor sedan 1992. Anna berättar att hon arbetat på Arthur Andersen före deras upplösning och gick därefter över till Storbyrå A. Anna arbetar inom revision i största allmänhet och då mestadels med internationella bolag i varierande storlek. Hon arbetar inte med några svenska noterade bolag för tillfället vilket gör att hon inte är speciellt insatt i Koden.

I Storbyrå B arbetar Birgitta (personlig kommunikation, 18 februari, 2011) som manager på avdelningen Risk Management Service, som kort kan beskrivas som en ”ordning-och-reda-avdelning”. Hon arbetar med intern kontroll men även med bedrägerifrågor, vilket hon gjort sedan 2002. Hon har revisorsbehörighet och agerar stöd till revisorerna i komplexa bolag som kan vara svåra att granska på ett effektivt sätt. Birgitta arbetar oftast med större bolag, det vill säga företag med en omsättning om 100-500 miljoner kronor.

I Storbyrå C pratade vi med Christina (telefonintervju kompletterad med epost, 8 april, 2011) som är auktoriserad revisor sedan 1986. Hon berättar också att hon har varit ordförande i FAR och att hon varit ledamot i Kollegiet för svensk bolagsstyrning. Hon har särskild erfarenhet kring rådgivning och utredningar gällande informationssystem och varit ansvarig för avdelningen Information Risk på Storbyrå C. Noterade bolag, internationella bolag och tillväxtbolag är klienter som hon arbetar med, och då företrädesvis inom IT och högteknologi. Christina berättar att koncernerna kan ha allt från några hundra anställda till några tusen och att omsättningen varierar mellan några hundra Mkr till några miljarder kronor.

I Mellanbyrå A pratade vi med Adam (personlig kommunikation, 2 mars, 2011) som är auktoriserad revisor sedan 1995. Han arbetar som redovisningsspecialist för såväl IFRS frågor som frågor för icke noterade bolag. Adam berättar att hans främsta arbetsuppgifter är koncernrevisioner, och att vara revisionsstöd/rådgivningsstöd åt sina klienter/kolleger. Han arbetar mest med stora bolag, men inte de största. Bolagen varierar i storlek men mest är det noterade small- och medium Cap (små och medelstora bolag).

I Mellanbyrå B pratade vi med Bertil (telefonintervju, 2 mars, 2011) som arbetar som rådgivare, och är senior manager, sedan 2 år tillbaka. Han är inte auktoriserad revisor men har skrivit en licentiatavhandling inom intern kontroll. Just nu arbetar han huvudsakligen med rådgivning eller internrevision. Det kan också vara IT-revision eller förvaltningsrevision inom ramen för externrevision. Vanligtvis arbetar han med börsbolag, eller mindre noterade bolag, och då oftast i den finansiella sektorn.

6.2.2 God intern kontroll

På frågan om hur er syn på god intern kontroll förändrats sedan 2000 hävdar Anna att synen på god intern kontroll inte har förändrats. Hon säger att *”antingen säkerställer man att företagen gör rätt, eller så får man kontrollera i efterhand att de faktiskt har gjort rätt. Där är liksom inga, i princip ingen förändring, under den tid jag kan överblicka”*. Hon säger också att *”det här fick en oerhört mer fokuserad roll i samband då egentligen med Enron och de efterföljande SOX, och alla de kontrollprogram som drogs igång först i de amerikanska dotterbolagen sedermera spred det sig över världen”*.

Birgitta anser att synen på god intern kontroll inte har förändrats vad gäller finansiella bolag. Däremot har den ändrats i andra typer av bolag, där kraven på insyn ökat. Företagsskandaler som Enron, WorldCom och Parmalat påverkade kraven och därmed indirekt synen på intern kontroll. Det strikta regelverket, som medförde höga kostnader genom bland annat höga dokumentationskrav, ledde till att många svenska bolag avregistrerade sig från den reglerade marknaden. En viktig sak som hon hävdar är att svenska bolag oftast har en god intern kontroll även om de inte alltid kan uppvisa dokumentation av den. Koderna har påverkat en del, men intern kontroll har i stort sett inte påverkats. Birgitta sammanfattar med att hennes syn kanske inte har förändrats, däremot att hon kanske blivit lite mer krass.

Christina såg förändringen av god intern kontroll utifrån två synvinklar, dels revisorns och dels bolagens. Vad gäller revisorns syn har förlitande på intern kontroll gått i vågor. Ibland väldigt mycket fokus på intern kontroll, processer, rutiner och att kontrollpunkter kartläggs. Branschen är uppmärksam när det framkommer "företagsskandaler" och söker hela tiden vidareutveckla metoder och arbetssätt. Det handlar inte alltid om intern kontroll på processnivå, det kan också handla om företagskultur och ledningens förhållningssätt. Inom vissa områden fungerar det inte att förlita sig på intern kontroll. Som ett exempel nämner hon Parmalat-skandalen där det handlade om förfalskade kontoutdrag. Hon hävdar att i ett sådant fall måste substansgranskning tillämpas. Ett visst mått av substansgranskning krävs även om den interna kontrollen är god och denna går att förlita sig på. Ett exempel är varulager, där behövs alltid göras vissa inventeringsinsatser för att bilda sig en egen uppfattning. Christina säger att "2000-talet är ett lite för kort perspektiv att utvärdera ifrån. Revisionen måste leva upp till kraven enligt ISA och under denna period har ISA förvisso ändrats en hel del, men de större ändringarna syns bättre om man jämför perioden 1980-2010". Hon säger också att "under 80-talet kom förlitan på intern kontroll fram som en stor nyhet i Sverige och som fick ett betydande genomslag i revisionen. Därefter har utvecklingen fram till 2010 pendlat en hel del. Vissa perioder har intern kontroll-baserad granskning fått stå tillbaka betydligt i jämförelse med så kallad substansgranskning, det vill säga en direkt granskning av redovisningens innehåll via detaljgranskning eller analytisk granskning". Vidare berättar hon att "substansgranskningsteknikerna har också svängt betydligt under perioden. Under vissa delar har stickprovsbaserad teknik varit framträdande med olika typer av sannolikhetsurval. Under andra delar, och fortfarande, har datorbaserad granskning (registeranalyser) varit/är viktig. Registeranalyser kan dock användas både för att verifiera intern kontroll och för substansgranskning".

God intern kontroll har fått helt annat fokus från bolagens sida, framför allt de noterade bolagen, menar Christina. Förståelse finns i de flesta fall för nyttan med god intern kontroll. *”Medvetenheten om vikten av god intern kontroll och styrelsens ansvar för denna har ökat”*, säger hon. *”Många har dock fortfarande en ålderdomlig syn på begreppet intern kontroll och tänker i ett kameralt perspektiv på avstämningar, attester etc. Det har tagit väldigt lång tid innan den moderna definitionen av intern kontroll trängt in, trots att den kom redan 1992 via The Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)”*, menar Christina. Bolagen ser inte alltid att det handlar om att följa upp och att styra mot verksamhetens mål, att intern kontroll är en affärsfråga. *”Man måste ofta ha en diskussion med klienten, och här tänker jag främst på styrelse-/VD-nivån innan begreppsapparaten klarnar”*, fortsätter hon. *”När man väl kommer in i sakfrågan är de flesta väldigt intresserade. De är så klart måna om en styrning mot verksamhetsmålen, och exempelvis att alla intäkter kommer bolaget till godo, och att bolaget bara belastas med ’godkända kostnader”*”, säger hon. *”De fem COSO-komponenterna finns i någon form alltid i företagen oavsett hur man tidigare valt att beskriva eller kategorisera dem”*, avslutar Christina. Intern kontroll har blivit mer systematiserat genom ramverket COSO.

Adam tycker inte att hans personliga uppfattning har förändrats, däremot har tillämpningen förändrats. Den allmänna uppfattningen är att det tittas mer på oegentligheter, och han säger vidare att det arbetades väldigt mycket med intern kontroll när han började i branschen i början av 90-talet. Han säger att det arbetades mycket med flödesbeskrivningar och kontroller på 90-talet.

Bertil anser att synen på god intern kontroll har förändrats på så sätt att god intern kontroll har blivit viktigare. Han säger vidare att inom ramen för förvaltningsrevision har intern kontroll blivit viktigt, speciellt inom bank/försäkringsbolag. FI:s författningar handlar väldigt mycket om intern kontroll, vilket gör att bolagen måste ha en bra nivå på intern kontroll berättar han. År 2005 kom FFFS 2005:1⁸ om intern kontroll från FI som ställer krav på att bolagen ska ha intern kontroll etc. I och med att intern kontroll har blivit viktigare i bolagen, har detta även fått en viss inverkan på revisorns arbete – den interna kontrollen är allt bättre dokumenterad i

⁸ Finansinspektionens författningssamling; Finansinspektionens allmänna råd om styrning och kontroll av finansiella företag. (FI, 2005)

många bolag och därför lättare att spåra, bedöma och verifiera på olika sätt. Sammantaget säger Bertil om intern kontroll, att det är utan tvekan, att det har blivit viktigare.

6.2.3 Internrevisorn

När frågan om i vilken utsträckning de externa revisorerna litar på att de interna revisorernas arbete är korrekt, bad vi respondenterna svara utifrån en typisk klient. Vi ställde även frågan om den interna revisorns roll och samarbete har förändrats. Som svar på dessa frågor berättar Anna att hon inte har någon internrevision på något av de bolagen hon jobbar med för tillfället. Hon säger att *”övergripande vad man har att göra här är att bedöma kvalitén på internrevisionsfunktionen och kvalitén på internrevisorerna och vilken formell utbildning de kan tänkas ha och hur pass den revision som de kallar för internrevision, för det kan vara ett ganska vitt begrepp”*. Anna säger vidare att *”man har sett folk som heter internrevisorer som inte sysslar med internrevision egentligen utan man är liksom någon sorts del av ekonomiavdelningen”*. Hon uppger också att SOX har instruktioner som säger att om internrevisionen anses tillfredsställande kan färre stickprov göras och genom det reducera externrevisorns arbete. Att det skulle ha skett någon förändring i relationen med den interna revisorn, eller någon förändring i den interna revisionen, har hon inte märkt. Däremot lägger hon till att den fick ett uppsving i samband med SOX-granskningarna i mitten av 2000-talet. En mer strukturerad roll kom fram.

Birgitta säger att det är väldigt olika i vilken utsträckning de litar på de interna revisorernas arbete och att det inte är så många som har internrevisorer. Hon uppger att det är oftast de större bolagen som har internrevisor, och att det är viktigt att lyssna på vad de har att komma med. Vidare anser hon att de alltid har pratat med internrevisorerna och att denna relation inte har förändrats. Däremot menar hon att Enron-skandalen fick *”vågskålen att tippa över”*. Regleringen blev tydligare efter detta. Nytt var hur det skulle följas upp vilket ledde till mycket arbete i början. Alla var väldigt noga att följa reglerna. Hon berättar att tankarna inom intern kontroll har funnits länge och att COSO har funnits länge, men kraven att visa hur det kan kontrolleras har ökat. Hon hävdar att *”vi har nog inte kommit dit än att vi har så bra koll som man borde ha på bolagsnivå”*. Hon säger att det måste hända saker för att saker och ting ska ske, men hon säger också att den interna revisionen har ökat markant. Reglering har diskuterats länge i USA, säger hon, men blev mer tydligt då Enron-skandalen inträffade. Nytt

var hur reglerna skulle följas upp. Tankarna kring intern kontroll har funnits länge, men att visa hur kontrollerna går till har ökat. Sammantaget kan sägas att internrevision har ökat, enligt Birgitta

Christina börjar med att berätta att i sin externrevision förlitar hon sig *”oftast inte på arbete utfört av den interna revisionen (OBS att internrevision inte är så vanligt förekommande annat än i finansiella bolag, där det bland annat finns krav på en oberoende granskningsfunktion enligt FFFS 2005:1)”*. Hon fortsätter att berätta att *”den interna revisionen fyller dock ofta en väsentlig funktion i det företag som granskas och det är av intresse ur ett förvaltningsrevisionellt perspektiv att bedöma hur internrevisionsfunktionen arbetar och rapporterar och vilka iakttagelser som kommer fram. Skulle iakttagelser av intresse för externrevisionen komma fram, så kan dessa behöva följas upp särskilt.”* *”Det skall noteras att i vissa företag, regelmässigt finansiella, så kan det vara effektivt att förlita sig på internrevisionen. Då görs detta utifrån ISA 610, vilket bland annat innebär att internrevisionens kompetens, arbete och ställning i företaget utvärderas”*, säger Christina. Internrevisionen har utvecklats en hel del över tiden, speciellt i de finansiella bolagen. Funktionen har byggts ut och bemannats med kompetent personal. Det finns därmed större möjlighet för den externa revisorn att förlita sig på dem, anser hon.

Adam menar att internrevisorer finns fortfarande på de riktigt stora företagen, men även banker och finansiella företag. Han berättar vidare att han inte arbetar med banker, och att internrevisionen har minskat. Han tror att internrevision har minskat på grund av besparingsåtgärder och att den interna och externa revisorn inte alltid samarbetade så bra. Vidare tillägger han att mer analys på olika företagsnivåer förmodligen bidrar till minskad internrevision. Adam säger att *”vi har dokument som hjälper oss att bestämma i vilken utsträckning vi kan lita på någon annans arbete”*.

Bertil börjar med att säga *”att min erfarenhet är att internrevisorns roll har blivit viktigare, och det fanns anledning att tro att den kommer bli än viktigare i takt med att nya regelverk kommer fram där detta är tydligt. Internrevisorns roll och status har de senaste tio åren vuxit”*. Han säger också att den interna revisorn inte är fullständigt oberoende, då de oftast är anställda inom företaget, men att den externa revisorn ska beakta deras arbete. Han upplyser oss om att det finns standarder för externrevision, ISA610. Revisorerna tycks ta större hänsyn till internrevisorns arbete. Till viss del kanske det handlar om en effektivitetspotential ur ett

styrelseperspektiv, menar han, att hänsyn tas till varandras arbete för att eliminera dubbelarbete. Samarbetet har blivit viktigare och kanske utökats. Externrevisorn har kunnat förlita sig mer på internrevisorns arbete. Internrevisorn har fått en viktigare roll i regelverket på senare tid. Nu är det ”good practice” att ha internrevision. Samarbetet mellan internrevisorn och externrevisorn har förbättrats, det ena följer med detta andra så att säga, avslutar Bertil. Samarbetet har även förbättrats som ett resultat av att revisionsutskotten vuxit fram som en naturlig förlängning av styrelsen, som ansvarar för dessa frågor.

6.2.4 COSO

Samtliga av våra intervjupersoner svarade ja, på frågan om de använder COSO-modellen. Storbyrå A tillägger att det är den struktur de följer, även om det inte poängteras att det är så. I SOX-revisionerna är det ännu mer strikt. Trots många år i yrket blev COSO-modellen en ögonöppnare. Anna säger att *”de andra skandalerna som inträffat är en mild susning tycker jag i förhållande till Enron, och därmed SOX, det var då allting ställdes på sin kant på något sätt”*. Anna fortsätter med att berätta att hon anser att ur ett vanligt tillverkande bolags synvinkel har det inte skett några förändringar inom området. Kriser och liknande sker ungefär vart tionde år, och det medför naturligtvis särskilda krav på inriktning och bedömning av risker, men inget nytt.

På frågan om COSO-modellen används i revisionen, svarar Christina däremot både ja och nej. Hon menar att deras *”revisionsmetodik till en del bygger på COSO-modellen, men COSO-modellen i sig används inte explicit som vägledning i externrevisionen”*. Vidare säger hon att deras *”revisionsmetodik har att ta hänsyn till många andra förhållanden, exempelvis måste alla ISA-krav uppfyllas och kombinationen av substansgranskning och förlitan på intern kontroll måste vara effektiv”*. I internrevisionsuppdrag eller separata rådgivningsuppdrag gällande intern kontroll, är COSO-modellen helt dominerande. COSO utgör en bra struktur. Hyggligt pedagogisk och en etablerad modell vilket gör att man vill använda den, även om det tog lång tid innan modellen slog igenom i Sverige, menar Christina.

6.2.5 Kontrollmiljö

Vi ville veta hur kontrollmiljön och revisionen av denna har förändrats under 2000-talet. Våra intervjupersoner beskriver alla att det inom kontrollmiljön har skett stora förändringar. Till detta följer däremot olika förklaringar. Anna berättar att före SOX pratades det inte så mycket om den övergripande kontrollmiljön. Tidigare var det mer fokus på det som kallas ”detail controls”, det vill säga detaljnivåer. Exempel på detaljnivå är att ta reda på hur attesteringsfunktionen eller olika kontrollfunktioner fungerar. På senare tid har blicken mer lyfts och mer funderingar kring vad kontrollmiljö egentligen är har blivit mer centralt. Vidare fortsätter Anna med att säga att revisionen av kontrollmiljön har förändrats på så sätt att det tittas mer på hur företagen har organiserat den övergripande kontrollmiljön, snarare än att fokusera på enskilda detaljkontroller. Medvetenheten från revisorns sida har ökat, tycker Anna, till följd av Enron och sedermera SOX-regelverket.

Birgitta säger att för Storbyrå B är intern kontroll liktydigt med COSO. Revisionen går ut på att Storbyrå B ska försöka ta reda på vad bolagen gör i olika situationer, för att sedan verifiera deras räkenskaper. Ju tydligare klienten kan visa att de har kontroll, det vill säga att de själva testat, ju mer kan Storbyrå B ta hjälp av det i sin revision.

Klienternas kontrollmiljö har generellt sett förbättrats under 2000-talet, menar Christina, och både system samt uppföljning har vidareutvecklats. Den tekniska utvecklingen har delvis underlättat detta, fortsätter hon. Som noterat har ett antal ”skandaler” briserat under denna period, och som var och en för sig behöver kommenteras/analyseras i detalj (det är inte lämpligt att generalisera utifrån dessa). Christina berättar däremot att SOX har varit den stora påverkan. De svenska skandalerna har även de definitivt påverkat revisionen. Olika typer av skandaler skapar lärdomar

Adam säger att i början på 90-talet var det mycket intern kontroll i fokus, men efter lågkonjunktur och fastighetskrasch ca år 1992-93 minskade antalet revisionstimmar. Priserna pressades. Revisionen blev mer övergripande och mindre detaljer kring internrevision. Bolagskoden gjorde att intern kontroll ökade år 2010, samt att det blev mer fokus inom detta område. Allt som hänt har påverkat företagen mycket, menar Adam. I USA, fortsätter han, skulle alla ha SOX, och många SOX-experter anställdes. Omedelbart efter Enron uppstod detta fenomen, men det har nu planat ut igen. Enligt Adam har de olika händelserna

(företagsskandaler, kriser etc) inte påverkat VD och styrelse i den utsträckning som skulle kunna antas. Många verkar ha en ”det-händer-inte-oss-mentalitet” och därmed läggs inte så mycket resurser på kontroll och riskbedömningar. Vidare fortsätter han att det är svårt att ha en kontrollmiljö som eliminerar oegentligheter. Han menar att de företag som har den bästa kontrollmiljön är de som kommunicerar i risker och kontrollfunktioner, har utbildningar samt gör folk medvetna om vad som händer. Företagens inställning har inte förändrats särskilt mycket. När han började på 90-talet, fanns mycket intern kontroll, som senare avtog. På senare år har det varit mer fokus på intern kontroll.

Bertil säger att kontrollmiljön har blivit jätteviktig. Han menar att ett flertal kända incidenter, både i Sverige och utomlands, är indirekt ett resultat av ledningens inställning till risk och kontroll. Kontrollmiljön är den absolut viktigaste komponenten, då den har påverkan på de övriga komponenterna. Bertil hävdar att revisorerna lägger ner mycket tid på denna, och om en enskild kontrollaktivitet inte fungerar, har det ingen betydelse om bolagets kontrollmiljö inte är på plats.

6.2.6 Riskanalys

Vi ville ta reda på om revisorernas sätt att hantera riskanalys, det vill säga klientens stadgar om hur risk skall hanteras i bolaget, förändrats sedan år 2000. Riskanalys är, enligt Anna, en parallell till kontrollmiljön, då hon menar att svaret blir nästan detsamma, det vill säga en övergripande förändring har skett. Möjligen en större förändring i riskanalysen än vad som skett i kontrollmiljön. Kundens egen riskanalys har nog varit ganska diffus, menar hon, även om det redan i slutet av 90-talet fanns funderingar kring vad de övergripande riskerna egentligen var. Omkring 1997-98 började företagen själva fundera på de övergripande riskerna, vilket fick ytterligare fokus i samband med SOX-reglerna, säger Anna. Hon säger också att företag ibland blir undrande när hon ställer frågor om riskanalysen, då de inte verkar förknippa detta område med den traditionella revisorsrollen. *”De ser det mer som en företagsledningsfråga än en revisionsfråga på något sätt, tycker Anna.”* Om man ser över en 20-årsperiod, så är det väl så att säga under den senare halvan under den perioden som man har börjat prata om både det här med riskanalys, och kontrollmiljö, särskilt riskanalys”, hävdar Anna.

Birgitta säger att de vill att bolagen gör riskanalys. Revisionsriskerna är de risker som hon koncentrerar sig på. För bolag finns det både finansiella och operationella risker på många olika nivåer. Birgitta menar att riskanalys har de senaste åren blivit mer formell, från att ha varit ganska informell.

Grundläggande principer som väsentlighet och risk har inte förändrats ur revisorns synvinkel, menar Christina, men säger också att revisorn har utvecklat sitt arbetssätt under de senaste 10-15 år. Detta beror exempelvis på att de tekniska förutsättningarna inom IT-området utvecklats, att metodiken har utvecklats och att branschen tagit lärdomar från utvecklingen i andra länder och utifrån vunna erfarenheter, fortsätter hon. En sak som kan nämnas är att förväntningsgapet kring oegentligheter är stort, och att de är väldigt svåra att hitta. Revisorn förväntas ändå upptäcka dessa även om detta de facto inte är något primärt syfte med externrevisionen. Om ambitionen ska vara att hitta eventuella oegentligheter, måste oändligt många fler timmar läggas till det ordinarie arbetet, då det är svårt att komma åt det på ett enkelt sätt, berättar Christina.

Adam tycker att revisionen har förändrats. På grund av teknik har revidering blivit enklare, och det är lättare att fånga udda transaktioner på grund av IT-funktioner, som utvecklats under denna period, anser han. Det ger andra möjligheter att finna avvikelser idag, säger han. Vidare anser han att det inte har blivit så stor förändring som hoppats. Det är ofta långt från tanke till handling. Det finns en medvetenhet men det har inte gjorts så mycket som skulle kunna ha gjorts. Lite ”det-händer-inte-oss-mentalitet” avslutar Adam.

Bertil anser att bolagens riskbedömning har blivit bättre. För ett antal år sedan fanns det inte någon omfattande och formaliserad riskhantering och riskbehandling. Nu finns dessa processer vanligtvis upprättade och även dokumenterade i bolaget. Ställning kan tas till detta på ett annat sätt. Revisorn måste riskbedöma bolaget och då underlättar det om bolaget gjort riskanalys själv då bolag blir mer och mer komplexa, säger Bertil.

6.2.7 Kontrollaktiviteter

Vi tyckte det var intressant att ta reda på om sättet revisorerna hanterar kontrollaktiviteterna hos sina klienter, för att se till så att nödvändiga åtgärder utförs så att mål uppnås, har

förändrats sedan år 2000. Bortsett från när SOX-relaterade revisioner görs, har det inte skett några större förändringar. Ur ett revisionellt perspektiv hävdar Anna att arbetssättet har blivit smartare under senare år. Nyckelkontroller har hamnat mer i fokus, det vill säga att det är de centrala kontrollerna som testas menar hon. Vidare säger hon, att speciellt efter SOX-regleringarna där de lärde sig väldigt mycket, att de har blivit bättre på att täcka in fler mål samtidigt, vilket har minskat behovet av antalet tester och ökat effektiviteten. Gigantiska matriser gjordes där alla kontrollaktiviteter inom ett visst område sattes upp. Dessa kunde därefter bockas av efterhand. Hon sammanfattar med att säga att *”ja, det har förändrats och vi hoppas att vi har blivit smartare och effektivare och vi har nog bättre förståelse för det också”*. SOX var en liten ögonöppnare eftersom det var så strukturerat, men egentligen inget nytt, det blev bara presenterat på ett nytt sätt, vilket ökade förståelsen menar hon. *”Hade man pratat med någon från 1500-talet så hade de säkert sagt att de var samma principer”*, säger hon. Dagens tidspress och effektivitetspress gör så att insatserna inriktas mer för att definiera risken, och vad som behöver göras, då det inte finns råd med icke värdetillförande aktiviteter. Anna säger att risken har nog inte ökat utan arbetet har helt enkelt strukturerats bättre.

Här hävdar Birgitta att i USA är det mer noggrannare kontroller. I Sverige har vi en kultur i form av att *”vi-litar-på-varandra-mentalitet”*. Det förväntas att i Sverige görs det rätt från början.

”Krav på kostnadseffektivitet i revisionen gör att vi hela tiden vidareutvecklar vår metodik och våra verktyg för revisionen. Detta inkluderar hur vi identifierar väsentliga övergripande kontroller och hur vi testar om dessa fungerar på avsett sätt”, hävdar Christina. *”Revisionen bygger på principen om väsentlighet och risk och riskanalysen skall också framhållas som viktig. Våra tekniker och erfarenheter kring vad som utgör förhöjd risk har utvecklats och kompletterats under perioden”*, berättar hon. Hon anser att *”företagen blir successivt bättre och bättre på att arbeta med sin egen riskanalys och styrning utifrån denna. Det är dock så att de flesta företag kan vidareutveckla just riskanalysdelen kopplat till sina egna kontrollåtgärder betydligt”*.

Generellt tycker Adam att kontrollaktiviteterna inte har förändrats speciellt mycket. Klienterna är tillmötesgående och vi påpekar när en aktivitet inte finns, som borde finnas. Riktigt stora bolag har interna kontrollavdelningar som dokumenterar och följer upp. Han hävdar att det är märkligt att det inte har förändrats mer. Bolagskoden har inneburit att det ska

skrivs in i årsredovisning hur den interna kontrollen ser ut. Bolagsstyrningsrapporten ska revideras från och med år 2010. Kodan har påverkat mycket och gett positiv effekt. Han säger att svenskar har en kultur som innebär att de vill göra rätt för sig, vilket medför att medvetenheten ökas och eftertanke skapas i hanterandet av Kodans regler.

Ja, svarar Bertil, kontrollaktiviteter har förändrats då de har blivit mer dokumenterade, mer utmärkta och tydligare. Tidigare har det varit mer informellt. I takt med att bolagen blir mer och mer komplexa är det viktigt att identifiera och ha god kännedom om de huvudsakliga kontrollaktiviteterna i processerna. Nu finns det en ökad spårbarhet, anser Bertil.

6.2.8 Information & Kommunikation

På frågan rörande kontrollkomponenten, om huruvida revisorernas arbete med kommunikationen hos sina klienter har förändrats sedan år 2000, har Anna inget speciellt att tillägga, utan hon säger att *”sett ur mitt eget perspektiv, så har väl mitt arbete med kommunikation hos klienterna inte förändrats särskilt.”*

Externt har det blivit bättre då det berättas mer hur det jobbas, anser Birgitta. Bolagsstyrning har fått en större medvetenhet. Många missförstår vad en revisor faktiskt har för uppgift och tror att revisorn ska upptäcka alla felaktigheter, menar hon. Hon fortsätter vidare att det är vanligare i mindre bolag att revisorn ses som en lagens arm, trots att det är bolagets eget ansvar att se till så att räkenskaperna är korrekta. Hon anser att vem som bär ansvaret borde bli tydligare. Detta har SOX försökt framföra. SOX är därmed en viktig påverkande faktor. En påverkande faktor är även Turnbull och Skandia⁹ vilka är intressanta då de båda skedde innan de stora skandalerna i början av 2000-talet. Birgitta återgav vad Worm Buffed en gång sa: när vattnet är högt, ser man inte om någon inte har badbyxor på dig, men det blir väldigt tydligt när vattnet går undan. (Jämförelse till hög- och låg konjunktur)

⁹ Försäkringsaktiebolaget Skandia (slutet av 1990-talet, början av 2000-talet) använde kreativitet i vilseledande syften. Genom att använda så kallade "embedded value" (inbäddat värde), gjordes beräkningar av intellektuellt kapital i den finansiella rapporteringen som fick förödande konsekvenser. (Olsson, 2003; Rydbeck & Tidström, 2003). Flera toppchefer, inklusive barn till höga chefer, fick dessutom sina hyreslägenheter renoverade på Skandias bekostnad, som sedan kamouflerades i bokföringen. (Olsson, 2003)

”Detta är många gånger ett område där vi har synpunkter i revisionen som vi förmedlar till våra klienter (styrelser, revisionsutskott, företagsledningen). System och infrastruktur för information & kommunikation kan ha brister eller behöva utvecklas för att leva upp till krav och förväntningar hos respektive bolag”, berättar Christina. Hon menar att det måste övervägas vad bolagen har för rapportsystem, analys-arbete, uppföljningar, och hur de kommunicerar, samt hur de anställda tar till sig kommunikationen. För de noterade bolagen har området utvecklats hela tiden, främst drivet till följd av kraven på grund av IFRS som infördes 2005 genom en EU-förordning, berättar Christina.

Adam menar att de som lyckas bäst är de som kommunicerar och gör folk medvetna. Han fortsätter med att en revisor är mer noggrann med att dokumentera saker när det händer skandaler och liknande. Rapporteringen till styrelsen har påverkats och utvecklats på grund av risker. Vidare fortsätter han med att säga att det var Enron, och därefter Arthur Andersens fall, som var den stora händelsen som medförde stor påverkan i revisionsbranschen. Det har över lag varit mer skrivelser i media de sista tio åren. Många revisorer har fått anmärkningar även i sedvanliga ärenden. Detta har gjort att vi kanske har skärpt vår granskning mer, säger han. Även mindre händelser har påverkat. Det har lett till att revisorer i högre utsträckning talar om vad de gör, och hur de gör det. Fler checklistor helt enkelt. Adam avslutar frågan med att säga att revisorns arbete har blivit viktigare då de utgör den sista kontrollfunktionen.

Informationssystemet har blivit superviktigt, och det har ökat explosionsartat. Tidigare har mycket hanterats manuellt. Allt mer av affärerna lyfts in i informations- och kommunikationssystemen, säger Bertil. Han menar att systemen måste revideras, för att veta att det funkar eller inte funkar. IT-revision har blivit superviktig! Bertil säger sig inte veta om kommunikationen hos klienterna har förändrats.

6.2.9 Tillsyn

Anna anser att i grunden har inget nytt hänt i frågan om revisorernas sätt att hantera tillsyn, för att säkerställa klientens kontrollsystems prestanda, har förändrats sedan år 2000. Hon berättar att *”teorin på området har varit ganska klar sedan i alla fall femton år tillbaka”* i alla fall som hon minns det, och förmodligen längre än så. Vidare påstår hon att *”i praktiken har aspekten hur företagsledningen själva övervakar systemet kommit att bli en vanligare del av*

den faktiska kommunikationen med företagsledningen än den var tidigare.” De COSO-områden som har ökat mest är kontrollmiljön, tillsyn, samt att intresset har ökat centralt övergripande, enligt Anna.

Storbyrå B har nog inget bolag där de helt förlitar sig på den interna kontrollen. Storbyrå B gör i regel alltid en kombination av intern kontrollgranskning och substansgranskning. För de mindre bolagen har Storbyrå B ett IT-system i botten. Birgitta hävdar att *”vikten mot intern kontrollgranskning är beroende på hur tydliga samt om kontrollerna är formaliserade samt om det finns fungerande kritiska IT kontroller i grunden i de fallen så krävs utifrån kontrollernas utformning”*. Hon fortsätter med att berätta att om Storbyrå B ska kunna lita på att processerna fungerar, måste de kunna lita på IT-systemet och vilka som har accesser. Om olika arbetsmoment inte segregeras kan det slå ut den interna kontrollen, vilket är ett vanligt problem, hävdar hon. Det är också viktigt att få en ”känsla”, att hitta olika sätt att verifiera att kontrollerna finns, hur det sett ut tidigare och vad det finns för förväntan. Allt läggs ihop och därefter är det vanligt att en substansgranskning görs, avslutar hon.

Christina anser *”helt centralt är att företagets styrelse och företagsledning inser det egna ansvaret för att företaget har en väl fungerande intern kontroll och agerar utifrån detta. Finns inte denna insikt på plats kommer man inte långt. Vi som revisorer har en viktig roll att fylla vad gäller att förmedla detta budskap. Det finns också stora affärsmässiga fördelar att uppnå vid en väl fungerande intern kontroll – många företag lever kvar i ålderdomliga tolkningar av begreppet intern kontroll och i dessa fall är en av de första åtgärderna från vår sida att ha en diskussion utifrån COSOs definition av intern kontroll”*. Under området uppföljning (”uppföljning” är en mer vedertagen översättning av ”monitoring” än ”tillsyn”) hamnar bland annat den interna revisionsfunktionen. Internrevisionen har utvecklats de senaste åren och Svensk kod för bolagsstyrning har till del haft en pådrivande effekt. Kravet på denna rapportering togs bort i februari 2010 som en följd av ändringarna i ABL utifrån införandet av EUs 4:e och 7:e bolagsdirektiv. En berättelse om sin interna kontroll ska finnas enligt Koden, och om den inte gör det, måste det förklaras varför. Det har skapat frågeställningar om intern kontroll behövs eller inte. Koden har bidragit till att explicit trycka på styrelsens ansvar för intern kontroll, avslutar hon.

Adam berättar att de har anpassat sig till de nya krav som successivt kommit från dels sin revisorsorganisation och dels via Revisorsnämnden.

Bertil anser att de idag kanske har mer effektiva verktyg, mer sofistikerade metodiker och bättre angreppssätt att följa upp den interna kontrollen hos klienten med.

6.2.10 Krav på klienter om utökad intern kontroll

Anna anser inte att de fått pressa eller uppmuntra sina klienter till en utökad intern kontroll, för att revisorerna ska kunna revidera dem. *”Det trycket har kommit utifrån snarare än från oss”*, säger hon, som ger lagstiftning som exempel. *”De får ju ha hur dålig intern kontroll de vill, det bryr ju inte vi oss om, så länge vi får skriva vad vi vill i revisionsberättelsen. Den pressen får ju komma från ägare, externa intressenter, banker, och vad det nu vara månne, men inte från revisionsidan”*, berättar hon. Efter SOX blev det ett krav på ökad dokumentation. *”Det vill säga, är det inte dokumenterat, så är det inte utfört, och kan man inte i efterhand konstatera det så har det inte hänt och så vidare”*, säger hon. Vidare säger hon också att *”vi har inte pressat på, däremot har vi kanske kunnat bistå med en del kunskap inom området och kunnat lämna råd och så vidare”*. Speciellt i samband med SOX-revisionerna famlade alla i mörkret. Storbyrå A fungerade ofta som rådgivare, vilket gjorde att det blev fler revisionsbyråer inblandade i samma bolag, bland annat för att uppnå opartiskhet. Speciellt åren kring 2005 var det mycket arbete, fram för allt då vetskap inte fanns över vad alla krav innebar, men omfattningen av arbetet har numera lugnat ner sig.

Birgitta anser att de hela tiden indirekt måste uppmuntra sina klienter att utöka sin interna kontroll. Hon menar att bolagen säger ofta att de har mycket bättre intern kontroll än vad de egentligen har. En press på klienten skapas, att förbättra sin interna kontroll, då det leder till en lägre revisionskostnad i form av färre revisionstimmar. Hon säger att diverse skandaler har medfört att förtroende inte finns för någon, och att mer fokus borde läggas på ordning och reda.

Christina berättar att företagens inställning till intern kontroll varierar väldigt mycket från företag till företag. När frågan om intern kontroll kommer upp är de flesta trots detta intresserade. Företagare vill ha god kontroll på sin verksamhet. *”Vår revision måste ske oavsett hur nivån på den interna kontrollen ser ut och vi väljer ansats utifrån vad vi bedömer vara mest effektivt”*, berättar hon. Hon säger också att *”det kan också vara så att det är*

effektivt att välja en substansgranskningsmetod även om kontrollnivån är hög inom det granskade området". Bolagen måste välja nivån på den interna kontrollen själva, säger hon. Revisorn ger ofta rekommendationer om det är något som inte fungerar bra, eller tillräckligt bra, fortsätter hon. Är den interna kontrollen undermålig kan revisorn behöva rapportera detta i revisionsberättelsen.

Adam anser att de fått uppmuntra sina klienter att utöka sin interna kontroll. Han menar att om en klient inte följer restriktioner och upprättar en tillräckligt bra intern kontroll, tvingas revisorn avgå. I syfte att minska risktagandet och oegentligheter har revisorns arbete förändrats under de senaste tio åren. Oegentligheter är ett ord som tillkommit de senaste två åren, berättar han. Om kontrollmiljön är hårt driven i form av att vinsten blir bonus, vill företaget inte ha lika stor kontrollmiljö. Som ett förslag, tillägger han, att kontrollmiljö borde göras utifrån att bonus ska kopplas till att få anmärkningar ger högre bonus. Det skulle leda till mindre oegentligheter och felaktigheter. Synen på intern kontroll hos styrelse och VD har förändrats. Han menar att detta är något som borde ses över i framtiden. Inställningen till kontrollmiljö är viktig. Det är därför det är svårt att komma åt detta om det "sitter i väggarna" och hur människorna agerar. Han fortsätter och menar att det är kanske en orsak till varför det inte har gjorts så mycket som det borde ha gjorts. Men det beror säkert på både tid och pengar. Nu syftar Adam på mindre och mellanstora företag. De riktigt stora bolagen har kontroll på annat sätt.

Bertil berättar att det är klart att revisorn gör en bedömning av kontrollaktiviteter och även ger företaget rapporter om detta i anslutning till granskningen. Sen är det upp till bolaget att åtgärda det. Speciellt vid allvarliga brister bör det följas upp att bolaget gör något åt dessa, fortsätter han. Det förväntas att bolag har processer för att uppmärksammade brister åtgärdas. Utöver det, om det är väsentliga kontrollbrister, får en diskussion föras. I något fall kan det även vara så att det inte går att förlita sig på den interna kontrollen. Om den interna kontrollen är så bristfällig att den äventyrar hela förvaltningen av företaget får en diskussion tas med den verkställande ledningen. Detta kan också leda till att revisionsberättelsen kvalificeras, berättar Bertil.

6.2.11 Förväntningarna på revisionen av den interna kontrollen

Förväntningarna på revisionen av intern kontroll, har inte bara ökat under 2000-talet, utan i största allmänhet, hävdar Anna. Det finns en förväntning på att revisorerna granskar allt, men allting bygger på en risk- och väsentlighetsanalys, och *”så fort det har hänt någonting så frågar man sig alltid vad har revisorerna gjort”*, fortsätter hon. Anna tror att revisionen har blivit mer effektiviserad. Det gäller att helt enkelt definiera risken och fastställa hur väsentlig den är. Hon säger vidare att det har blivit viktigare att det som testas verkligen är det som avser att testas. SOX har varit en drivande faktor, tillsammans med prispressen, till att strukturera och effektivisera revisionen. Hon avslutar med att säga att hon inte tycker att det hänt något särskilt under 2000-talet gällande de externa förväntningarna, utan menar snarare att det har hamnat mer i fokus. Birgitta hävdar däremot att SOX tog ett helhetsgrepp. Då SOX innebar att företag och dess revisorer skulle ha koll på allt, gav det en viss förväntan. Christina berättar att förväntningarna har ökat, i avseende att företagen (större och noterade företag) är mer intresserade av intern kontroll och vill gärna ha revisorns syn på hur den interna kontrollen fungerar. Företagets förväntningar har förmodligen inte ökat, det skulle i så fall vara på grund av konkurrensen mellan revisionsbyråerna, anser Adam. Däremot har omgivningens förväntningar blivit större och större när det händer saker. Många ställer sig frågande om hur skandaler kan hända igen och igen. Han menar att kraven på företag kommer att öka. Revisionsberättelsen kommer sannolikt att behöva innehålla fler punkter om vad som ska rapporteras eller hur det ska rapporteras, tillägger han. Adam anser även att det inte bara är de stora händelserna, utan mer det mediala som får effekt. Vid skandaler diskuteras ofta revisorns arbete. Andra förväntar sig att revisorn skulle ha hittat oegentligheterna. Ansvar ligger på företaget, men styrelsen kan komma på att stämma externrevisorn. De kan tycka att externrevisorn ska rapportera det här. Bertil hävdar att det alltid finns ett förväntningsgap när det gäller revision och så även intern kontroll. Många intressenter tror nog att externrevisorn ska säkerställa den interna kontrollen, säger han. Ibland kan debatten bli lite snedvriden då olika intressenter har olika uppfattningar om externrevisors uppgifter beträffande den interna kontrollen. Detta är inte svårt att förstå då det kan vara svårt för gemene man att vara insatt i detta. Förväntningarna om att externrevisorns ansvar kopplat till intern kontroll är ibland felaktiga. Styrelse och ledning ansvarar för intern kontroll, externrevisorn beaktar den vid sin granskning avslutar Bertil.

7 Analys

I detta kapitel kommer vi att analysera de likheter och skillnader vi kommit fram till i undersökningen genom att sammanställa vår empiri utifrån intervjuguiden.

7.1 God intern kontroll

Hur synen på god intern kontroll förändrats över tid är våra intervjupersoner något oeniga om. Vad gäller de stora byråerna som har tillfrågats svarade Anna och Birgitta att de inte anser att synen på den interna kontrollen förändrats. Christina däremot anser att synen på intern kontroll gått i vågor. Christina såg förändringen av god intern kontroll utifrån två synvinklar. Dels externrevisorns och dels bolagens. Externrevisorns syn på intern kontroll menar Christina har varierat. Förändringarna i ISA, i förhållande till 2000-talet, har varit större om man jämför med perioden 1980-2010. På 80-talet kom nämligen förlitan på intern kontroll till Sverige och fick genomslag i revisionen. Pendlingen därefter mellan förlitan på intern kontroll och substansgranskning, har varit stor. Från bolagens synvinkel har god intern kontroll fått ett helt annat fokus, speciellt för noterade bolag. Förståelsen och intresset för nyttan av intern kontroll och medvetenheten för styrelsens ansvar för denna har ökat. Den nya innebörden av intern kontroll som kom med COSO 1992 har däremot tagit lång tid på sig att integreras. Bolagen ser inte alltid att det handlar om att följa upp och att styra mot verksamhetens mål. *”De fem COSO-komponenterna finns i någon form alltid i företagen oavsett hur man tidigare valt att beskriva eller kategorisera dem”*, anser Christina. COSO har bidragit till att intern kontroll blivit mer systematiserat.

Anna förklarar att hon anser att trots att synen inte förändrats, så har fokus förändrats. I samband med Enron och efterföljande SOX-regleringen fick intern kontrollen en mer fokuserad roll. Birgitta anser att förändring i synen på intern kontroll har skett, men inte i finansiella bolag. Synen på intern kontroll påverkades indirekt av skandalerna Enron,

WorldCom och Parmalat genom striktare regelverk vilka medförde högre kostnader och att många svenska bolag avregistrerade sig från den reglerade marknaden. I Sverige menar Birgitta att företag ofta har god intern kontroll även om denna inte dokumenterats. Koden har även den påverkat, men i det stora hela anser inte Birgitta att hennes syn har förändrats.

Även Adam är av uppfattningen att hans syn på intern kontroll inte har förändrats. Tillämpningen har däremot förändrats och fokus har riktats mot oegentligheter. Bertil däremot anser att synen på intern kontroll har förändrats och att intern kontroll blivit viktigare, detta främst inom förvaltningsrevision hos bank/försäkringsbolag. FI har därmed även blivit hårdare. I och med att intern kontroll har blivit viktigare i bolagen, har det blivit viktigare för externrevisorn med. Adam berättar att i början av 90-talet arbetades det mycket med intern kontroll. Då låg fokus på flödesbeskrivningar och kontroller. Tankesättet har utvecklats lite, men grunden är den samma, hävdar Adam. Avslutningsvis säger han att de utgår ifrån väsentlighet och risk, och att grunden handlar om att de måste göra en bedömning innan de reviderar.

Sammanfattningsvis kan sägas att Enron-skandalen i USA kom att påverka revisionsbranschens syn på intern kontroll i stor utsträckning. SOX har påverkat de större och internationella företagen mest, medan de mindre bolagen¹⁰ har påverkats mer av Koden.

¹⁰ I sammanhanget mindre bolag, men tillhör ändå kategorin av stora bolag.

7.2 Internrevisorn

Här analyseras de två frågorna som vi ställde i vår intervju angående förlitan på interrevision och samarbetet mellan den interna och externa revisorn.

7.2.1 I vilken utsträckning litar ni på att de interna revisorernas arbete är korrekt jämfört med de externa revisorernas arbete?

Alla (utom Adam som inte arbetar med företag som har internrevision) är överens om att de inte helt litar på internrevisorn, utan att kontroll måste göras. Anna och Birgitta poängterar att Enron och SOX ledde till att regleringen av intern kontroll blev tydligare. Bertil menar att internrevisorns roll har blivit viktigare, och att det är troligt att den kommer att bli ännu viktigare i takt med nya regelverk. Vidare säger han att det kan vara mycket kostnadseffektivt att ta hänsyn till internrevisorns arbete för att minska dubbelarbete.

7.2.2 Hur har den interna revisorns roll och er relation/samarbete med denna förändrats?

I frågan om hur samarbetet har förändrats är resultatet varierande. Förutom att det ökade i samband med SOX-granskningarna, har det inte förändrats menar Anna. Birgitta och Bertil menar att samarbetet har blivit viktigare och ökat, vilket även Christina tycker, och lägger till att ökningen främst har skett inom finansiella bolag och banker. Adam som inte arbetar med företag som har internrevision har inte mycket att tillägga. Han kan däremot tänka sig att samarbetet har minskat på grund av besparingsåtgärder.

7.3 COSO-modellen

COSO skapades redan år 1985, mycket har hänt sedan dess. Christina menar att även andra krav utöver COSOs måste iakttas när en revision utförs. Samtliga byråer använder sig trots detta av COSO-modellen, även om det i vissa fall inte är direkt uttalat. Detta tyder på att

COSO är en mycket väletablerad modell vilken trots förändringar i omvärlden, fortfarande ger en värdefull struktur vid hantering av intern kontroll.

För att tydliggöra analysen har vi här valt att göra en sammanställning i tabellformat. Raderna är indelade i COSOs fem olika komponenter, och kolumnerna är indelade efter byråerna/intervjupersonerna. Därefter presenteras analysen kortfattat i tabellen.

COSO-analys/förändring	Storbyrå A / Anna	Storbyrå B / Birgitta	Storbyrå C / Christina	Mellanbyrå A / Adam	Mellanbyrå B / Bertil
Använder COSO	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Kontrollmiljö	Har skett stora förändringar. P g a Enron, SOX	Har skett stora förändringar.	Har skett stora förändringar. P g a utveckling av system och uppföljning, men även skandaler	Har skett stora förändringar. P g a bland annat Enron, andra skandaler och finanskrisen. Trodde att förändringarna borde varit större.	Har skett stora förändringar.
Risکاناليس	Har skett stora förändringar, större än inom kontrollmiljön. Större fokus efter Enron.	Har skett stora förändringar, från informell till mer formell.	Har skett stora förändringar, i externrevisorns arbetsätt, p g a utvecklad teknik, metodik och erfarenheter från andra länder.	Har skett förändringar, speciellt p g a teknikens utveckling.	Har skett förändringar i form av förbättringar och mer dokumenterad riskhantering.
Kontrollaktivitet	Stora förändringar vad det gäller "SOX-bolag". Bolag har blivit bättre på att täcka in fler mål samtidigt, d v s färre tester och ökad effektivitet. Externrevisorer har blivit effektivare och förståelsen för kontrollaktiviteter har ökat. I övrigt inga större förändringar.	Menar att det finns mer noggrannare kontroller i USA. Sverige har en "lita-på-varandra-mentalitet".	Tekniker, kring vad som utgör förhöjd risk, har utvecklats. Företag har successivt blivit bättre på att arbeta med kontrollaktiviteter.	Sverige har en "lita-på-varandra-mentalitet". Inga större förändringar har skett. Koden har påverkat och haft positiv inverkan.	Kontrollaktiviteter har förändrats och blivit mer dokumenterade och tydliga. Spårbarheten har ökat.
Information & kommunikation	Jobbar inte med klienternas kommunikation.	Externt har det blivit bättre då det berättas mer hur det jobbas, anser Birgitta. Bolagsstyrning har fått en större medvetenhet.	Har ofta synpunkter inom detta område. Området har utvecklats hela tiden för noterade bolag, främst p g a IFRS.	Företagsskandaler har medfört ökad medvetenhet och dokumentation. Enron hade stor påverkan. Även mindre händelser har påverkat och lett till användandet av fler checklistor. Externrevisorn är sista kontrollfunktionen, och har därmed blivit viktigare.	Teknisk utveckling har förbättrat information & kommunikationen.
Tillsyn	I grunden har inget skett.	Intern kontrollgranskning kombineras med substansgranskning	Viktigt att företagen känner till sitt ansvar. Koden har bidragit till att internrevisionen har utvecklats	Successivt anpassat sig p g a nya krav från revisorsorganisation en samt Revisorsnämnden.	Mer effektiva verktyg och bättre angreppssätt.

Tabell 7.3: Analys av förändring, med utgångspunkt i COSO-modellen.

Förändringar har skett inom samtliga av komponenterna. I vilken som störst förändringar har skett är svårt att bedöma. Vad vi kan utläsa i vår analys, är det riskanalys-komponenten som har förändrats mest och fått störst fokus. På andra plats kommer kontrollmiljön. Den svenska mentaliteten tycks vara att ”vi-gör-rätt-från-början” så kontrollaktiviteterna verkar inte ha förändrats i samma utsträckning. Förändringen i information och kommunikation verkar innebära att dokumentation sker i effektivare och högre utsträckning. Tillsyn som är sista komponenten har förändrats på olika sätt bland byråerna. I övrigt är det svårt att fastställa att det skulle vara en skillnad i förändringen av revisionen av den interna kontrollen med anledning av att vara en Storbyrå eller Mellanbyrå.

7.3.1 Kontrollmiljö

De intervjuade personerna beskriver alla att det inom kontrollmiljön har skett stora förändringar. Till detta följer däremot olika förklaringar. Anna och Adam poängterar Enron som ett riktmärke för en uppgång. Vidare menar Anna att Enron och SOX innebar vändpunkten från detaljkontroller till mer övergripande kontroller. Detta som en följd av att medvetenheten ökat hos externrevisorerna. Både Storbyrå A och B poängterar vikten av deras klients presentation av deras interna kontroll, då denna tas större hänsyn till i revisionen. Christina menar att förändringar skett genom utveckling av system och uppföljning. Christina menar även att detta berott på skandalerna men att dessa förändringar är svåra att urskilja och generalisera.

Adam beskriver en period av lågt fokus på intern kontroll med start i lågkonjunkturen kring år 1992. Revisionen var mer övergripande och färre detaljer kring internrevision. År 2010 när Kodan korrigerades ökade fokus på den interna kontrollen. Adam anser vidare att allt som skett (skandaler, kriser med mera) har påverkat intern kontroll på något sätt, men att påverkan på företagsledningen i företag i allmänhet har varit förvånansvärt liten. Det finns där en ”det-händer-inte-oss-mentalitet”. Bertil menar att ett flertal kända incidenter, både i Sverige och utomlands, är indirekt ett resultat av ledningens inställning till risk och kontroll. Kontrollmiljön är den absolut viktigaste komponenten, då den har påverkan på de övriga komponenterna. Bertil hävdar att externrevisorerna lägger ner mycket tid på denna.

Slutsatsen är att det kan konstateras att det skett förändringar i kontrollmiljön, men inte bara på grund av företagsskandaler och regleringar, utan även på grund av utvecklad teknik.

7.3.2 Riskanalys

Även inom området riskanalys har stora förändringar skett. Enligt Anna har det inom detta område skett större förändringar än inom kontrollmiljön. Redan i slutet av 90-talet fanns det funderingar kring väsentlig risk. Större fokus hos externrevisorerna kom därefter med SOX. Birgitta menar att riskanalys har de senaste åren inneburit ökad dokumentation. Vidare menar Christina att principerna om väsentlighet och risk inte förändrats utifrån externrevisorns synvinkel, men externrevisorns arbetssätt har utvecklats. Orsaken till detta är utvecklad teknik och metodik samt erfarenheter från andra länder. Förväntningsgapet kring oegentligheter är stort. Oegentligheter är väldigt svåra att hitta, menar Christina, men externrevisorn förväntas upptäcka dessa även om detta de facto inte är det primära syftet med externrevisionen. Mellanbyrå A förtydligar att förändringarna skett på grund av teknikens utveckling att finna avvikelser. Anna menar trots detta att förändringen inte varit så stor som hon hoppats. Med uppfattningen ”det händer inte oss” är det långt från tanke till handling, men medvetenheten finns. Bertil uttrycker sig att han anser att det skett en förbättring. Idag finns i större utsträckning dokumenterad riskhantering, vilket underlättar vid en revision, framförallt eftersom bolag blir allt mer komplexa.

Sammanfattningsvis kan sägas att det även i denna COSO-komponent, riskanalys, har skett förändringar, och inte heller här bara på grund av företagsskandaler och regleringar utan även på grund av utvecklad teknik.

7.3.3 Kontrollaktiviteter

Kultur verkar vara en gemensam nämnare för denna delkomponent i övrigt är uppfattningarna något olika. Anna menar, vad gäller kontrollaktiviteter, att för de bolag som regleras av SOX har förändringarna varit stora. I övrigt har det inte skett några större förändringar. Däremot har arbetssättet blivit smartare och mer fokus riktas mot de centrala kontrollerna. Därför är det viktigt att definiera de väsentliga riskerna. Speciellt efter SOX-regleringarna lärde bolagen sig väldigt mycket. De har blivit bättre på att täcka in fler mål samtidigt, vilket har minskat

behovet av antalet tester och ökat effektiviteten. Externrevisorer har blivit effektivare och har nog även bättre förståelse för kontrollaktiviteter. SOX var en liten ögonöppnare då regelverket var så strukturerat. Detta var egentligen inget nytt, det blev bara presenterat på ett nytt sätt, vilket ökade förståelsen, menar Anna. Dagens tids- och effektivitetspress gör att insatserna inriktas mer på att definiera risken och på vad som behöver göras. Anna säger att risken har nog inte ökat utan arbetet har helt enkelt strukturerats bättre. Här hävdar Birgitta att i USA är det noggrannare kontroller. I Sverige har vi en kultur i form av att vi "litar-på-varandra-mentalitet". Det förväntas att i Sverige görs det rätt från början säger Birgitta. Detta menar även Adam. Han menar också att detta medför att medvetenheten ökas och eftertanke skapas i hanterandet av Kodens regler. Vidare tycker han däremot inte att några större förändringar inom kontrollaktiviteter har skett, vilket han anser är märkligt.

Christina menar att kostnadseffektivitetskrav gör att metodik och verktyg för revision utvecklats. Även identifiering av väsentliga övergripande kontroller och hur dessa testas inkluderas i utvecklingen. Väsentlighet och risk är vad revision bygger på vilket gör att riskanalysen är viktig, berättar hon, och lägger till att företag har blivit bättre och bättre på detta, och att det är viktigt att riskanalysen startar på styrelsenivå.

Adam menar även att koden har påverkat mycket och gett positiv effekt. Bertil berättar att kontrollaktiviteter har förändrats då de har blivit mer dokumenterade, mer utmärkta och tydligare. Tidigare har det varit mer informellt. I takt med att bolagen blir mer och mer komplexa är det viktigt att identifiera och ha god kännedom om de huvudsakliga kontrollaktiviteterna i processerna. Nu finns det en ökad spårbarhet, anser Bertil.

För att summera denna komponent kan sägas att kontrollaktiviteterna har utvecklats positivt och fått mer fokus. SOX och Koden är bidragande faktorer till detta. Dock bör tilläggas att Adam uttryckt en förvåning över att kontrollaktiviteterna inte har förändrats mer.

7.3.4 Information & kommunikation

På frågan om det skett några förändringar inom information och kommunikation finns bland de stora byråerna en viss oenighet. Medan Anna menar att de inte alls arbetar med deras klienters kommunikation, menar Christina att det är ofta som de har synpunkter inom detta

område. För de noterade bolagen har området utvecklats hela tiden, främst drivet till följd av kraven på grund av IFRS som infördes 2005 genom en EU-förordning, berättar Christina. Birgitta menar att det externt har blivit bättre och det förmedlas tydligare hur det arbetas. Vidare säger hon att många missuppfattar och tror att en externrevisor så att säga ska upptäcka alla "fel".

Intervjupersonerna från de mellanstora byråerna är däremot mer eniga och anser att kommunikation är väldigt viktigt och har blivit viktigare, vilket medför att medvetenheten har blivit större. Adam menar att detta beror på skandaler som medfört att noggrannhet och dokumentation ökat. Enron var den stora påverkan. Även mindre händelser har påverkat. Det har lett till att externrevisorer i högre utsträckning talar om vad de gör, och hur de gör det, och använder sig av fler checklistor, hävdar Adam. Han avslutar frågan med att säga att externrevisorns arbete har blivit viktigare då de utgör den sista kontrollfunktionen. Bertil trycker däremot på den utvecklingen som lett externrevisorerna från manuellt arbete till tekniska informations- och kommunikationssystem. Dessa IT-system måste därmed revideras.

Det råder oenighet vad gäller uppfattningen om huruvida det har skett någon förändring i denna COSO-komponent. Däremot är intervjupersonerna eniga om att kommunikation är mycket viktigt.

7.3.5 Tillsyn

Anna menar att i grunden har inget skett inom området tillsyn då teorin inom detta ämne är den samma under perioden. Birgitta menar däremot att de kombinerar intern kontrollgranskning med substansgranskning. Hur detta kombineras beror på hur mycket de kan förlita sig på klienternas interna kontroll. Christina tar upp frågan om ansvar. Det är viktigt att företagen vet om deras ansvar och att externrevisorer förmedlar ut detta. Christina betonar även vikten av "monitoring" när det kommer till internrevisorernas arbete. Internrevisionen har utvecklats de senaste åren och Svensk kod för bolagsstyrning har till del haft en pådrivande effekt i detta. Koden har vidare genom sitt uttryck "följ eller förklara" bidragit till att uttryckligen trycka på styrelsens ansvar för intern kontroll. Adam berättar att de har anpassat sig till de nya krav som successivt kommit från dels sin revisorsorganisation och dels via Revisorsnämnden. Bertil anser att de kanske har mer effektiva verktyg, mer

sofistikerade metodiker och bättre angreppssätt att följa upp den interna kontrollen hos klienten med.

Sammanfattningsvis har inga större förändringar skett, men anpassningar har gjorts till nya krav och metoderna har blivit effektivare.

7.4 Krav på klienter om utökad intern kontroll

Utifrån våra intervjuer framgår att pressen och uppmuntran om ökad intern kontroll har funnits, men denna har inte alltid kommit från externrevisorerna. Anna menar att trycket kommit utifrån, och nämner såväl ägare, externa intressenter som banker med flera, men även från SOX som innebar ökad dokumentation. Andelen rådgivning ökade, vilket medförde att fler revisionsbyråer blev inblandade i samma företag för att bevara objektiviteten. Anna tillsammans med Adam och Bertil förtydligar att det är upp till företaget själva att bedöma vilken nivå de vill ha på sin interna kontroll och vidta de åtgärder som krävs, utefter detta bygger externrevisorerna därefter upp lämpligt tillvägagångssätt i sin revision. Birgitta däremot menar att det är pressen att hålla nere revisionskostnaderna som bidrar till en utökad intern kontroll. Skandaler har bidragit till minskat förtroende och fokus mot ordning och reda. Adam däremot menar att uppmuntran sker, för annars är externrevisorerna tvungna att avgå om den interna kontrollen inte är tillräcklig. I syfte att minska risktagandet och oegentligheter har externrevisorns arbete förändrats under de senaste tio åren. Oegentligheter är ett ord som tillkommit de senaste två åren, berättar Adam. Synen på intern kontroll hos styrelse och VD har förändrats. Sammantaget kan sägas att ökad fokus på intern kontroll i första hand beror på andra faktorer så som intressenter och regleringar, än att det skulle vara externrevisorerna som trycker på.

7.5 Förväntningarna på revisionen av den interna kontrollen

I största allmänhet har förväntningarna på, men även intresset av, revisionen av intern kontroll ökat menar Anna, Birgitta, Christina och Bertil. Birgitta menar att det var speciellt SOX som medförde att förväntan över att externrevisorn ska hitta alla "fel" ökade. Adam menar istället att om förväntningarna skulle ha ökat, beror det på konkurrensen mellan revisionsbyråerna, men även på massmedia. Externrevisorns arbete ifrågasätts ofta vid olika skandaler, speciellt då olika intressenter har olika tolkning av uppgifter. Bertil lägger till att det till sist ändå är styrelsen och ledningen som har det yttersta ansvaret. Här tyder en summering på att förväntningarna på revisionen av intern kontroll helt enkelt har ökat, och att massmedia har orsak i detta.

8 Slutdiskussion

I detta kapitel kommer vi att redogöra för de slutsatser som vi kommit fram till i relation till vår problemdiskussion och de delfrågor som presenteras i problemformuleringen. I nästa kapitel besvaras dock vår huvudfråga tillsammans med en framtidblick. Kapitlet kommer att beröra så väl vår litteraturstudie som våra empiriska studier. I ”Risk i ropet” skriven av Lennartsson (2010) beskrevs i det inledande kapitlet hur diskussionen och fokus kring intern kontroll har ökat. Affärsskandalerna, ökad informationsteknologi och förändringar i ägarstrukturen beskrivs i artikeln som orsaker till ökat fokus på intern kontroll, då det inneburit globalisering. Det har även inneburit att ju större mellanrummet är mellan ägare och tjänstemän, desto mer omfattande riskhantering krävs. I vår undersökning har vi konstaterat att affärsskandaler så väl internationella som nationella har påverkat den interna kontrollen i Sverige. Vidare har vi även kunnat konstatera att det inte bara krävs mer omfattande intern kontroll i större bolag, utan även att större bolag faktiskt har en betydande intern kontroll som är dokumenterad i större utsträckning. Detta konstaterade vi redan då vi sökte intervjupersoner till vår undersökning. Revisionsbyråerna med mindre klienter ansåg inte att de hade något att tillföra till vår undersökning och tackade därför nej till en intervju. I artikeln av Lennartsson (2010) nämns även att regler har blivit mer omfattande, och tillsynsmyndigheter mer uppmärksamma. Konstateras kan att regler för intern kontroll för företag har blivit mer krävande. Detta har medfört ett ökat krav på revisorn att förstå företaget och att kunna garantera att en rättvisande bild av företaget presenteras.

8.1 Vad är intern kontroll och varför är det viktigt med en god intern kontroll?

COSO och ISAs definitioner av intern kontroll är mycket snarlika och det går att se att det råder en internationell överensstämmelse. Begreppen är väl etablerade, men hanteringen av

intern kontroll skiljer sig på olika företag. Hanteringen blir därför svårare för så väl företagen, revisorerna och lagstiftare. En förändring, som skett inte i definitionen av intern kontroll, utan i användningen av begreppet, är att det för flera idag innebär så väl styrning som kontroll, medan det tidigare för många endast betydde kontroll. I Sveriges lagtext och i Koden har denna syn på begreppet trots detta ännu inte slagit igenom helt. Vi kan däremot konstatera utifrån vår teori och empiri att företagsskandalerna har gett ämnet intern kontroll ett visst fokus, men att detta tenderar att minska successivt med tiden. Dessutom har politiker agerat för att öka medvetenheten för så väl allmänheten, företag och intressenter. Utifrån vår empiriska studie av så väl Balans som intervjuerna har vi dessutom kunnat konstatera att COSO än idag är en central modell för hantering av intern kontroll.

Vikten av intern kontroll är i grunden den samma för så väl företaget i sig som dess revisor. Grunden handlar om att kunna säkerställa att informationen som genereras från företaget är tillförlitlig. Vidare är detta viktigt för företaget för att kunna säkerställa processer och att deras mål uppnås, samt att ge beslutsfattare och intressenter en rättvisande bild. Intern kontroll innebär även att risker för oegentligheter minskar. Revisorn däremot använder rapporten om den interna kontrollen i valet av struktur för utförandet av revisionen och för att finna väsentliga risker.

I Balans beskrivs även att attityden har förändrats, men att denna till stor del har berott på finanskrisen, vilken bidragit bland annat till att tillsynsmyndigheter blev strängare i sin bedömning. Vidare har vikten av intern kontroll ökat i takt med att informationsflöden blir mer komplexa och krav på intern kontroll och riskhantering från externa håll ökar.

8.2 Hur upplever den externa revisorn att deras roll i förhållande till den interna revisorn har förändrats över tid?

Internrevisorns roll är definierad av så väl ISA som IIA. Trots dessa snarlika definitioner har våra intervjuer visat att på företag uppfattas den interna revisorn oftast olika då definitionen är

vag. Internrevisorns uppgifter i förhållande till externrevisorns är mer riktade åt det i definitionen benämnt styrning. De ska genom effektivisering och strukturering se till att uppsatta mål nås. Externrevisorn har istället i uppgift att ge en rimlig försäkran att den interna kontrollen är god. Utifrån vår litteraturstudie har vi kommit fram till att trots att den interna revisorn precis som den externa, ska vara oberoende har studier visat att det är lätt hänt att så inte är fallet. Oberoendet sätts på spel då den interna revisorn är anställd av företaget.

I början av vår undersökning förväntade vi oss att den externa och den interna revisorns roll utökats som en effekt av en händelserik historia. Vår undersökning visade att så även var fallet. Revisionsbyråerna har expanderat och sträcker sig globalt och innehar en mängd olika värdeskapande redovisningstjänster i syfte att underlätta riskhanteringen. Trovärdigheten hos företagets finansiella rapporter har dessutom minskat i takt med omtalade företagsskandaler. Som ett resultat av detta har tillsynsmyndigheter strävat efter att explicit fastställa vikten av revisorns oberoende. Genom intervjuerna kom vi även fram till att inte bara på grund av de skandaler som skett, utan även på grund av effektivitetskrav, har den externa revisionens fokus riktats mer åt att definiera de väsentliga riskerna, och arbetar utefter dessa.

Internrevisionen har, som nämnt, även påverkats av internationella händelser. Skandalerna och främst SOX innebar en ökad efterfrågan och att företag reglerade av denna lag ökade sina resurser och budgetar till intern kontroll. Internrevision blev till en kostnadsfråga. Men en annan anledning till ökat fokus var även organisations- och ledningsstrukturen. Att Carcello et al. (2005)s studie visade att ökningen skett framförallt i små bolag anser vi kan vara en effekt av att fokus på intern kontroll sedan tidigare redan var mer omfattande i större bolag. I Sverige avregistrerade sig många från den amerikanske börsen och därmed avskaffades därför många internrevisionsavdelningar. Enligt våra intervjuer är internrevisionen i dag i Sverige ovanlig. Det är bara de största företagen som har internrevisorer. Medvetenheten och kraven på effektivitet har ökat och så även samarbetet mellan de interna och de externa revisorerna.

Green Paper berör vikten av samarbetet mellan den externa och den interna revisorn för att kunna säkerställa tillgångar och transaktioner. Vidare tenderar samarbetet mellan intern- och externrevisorn att vara större ju större internrevisors avdelning är. Samarbetet tenderar också att vara större ju lägre internrevisorns arvode är samt om företaget är beredda att betala för en omfattande internrevision, är de även beredd att betala för den externa revisionen. Den ökade tekniken har dessutom ökat samarbetet.

Intervjupersonerna var inte eniga i frågan om det har skett någon förändring. Tre av dem anser att samarbetet har ökat och blivit viktigare. Medan en av intervjupersonerna tyckte att det funnits en uppgång med SOX, men ingen förändring i övrigt. En av intervjupersonerna är lite osäker, men tycker snarare att samarbetet på grund av skandalerna har minskat. Svaret som vi fått på denna fråga, visar sig inte ha ett naturligt samband med konstaterandet att samtliga, förutom en av intervjupersonerna, uppger att de inte litar på internrevisorns arbete. Vi anser oss därmed inte ha tillräckligt med underlag för att kunna analysera detta och ge ett rättvisande svar. Den allmänna uppfattningen utifrån intervjuerna tycks således vara att huruvida den externa revisorn förlitar sig på den interna revisorns arbete skiljer sig från fall till fall, men även över tid.

8.3 Hur har reglerna för intern kontroll förändrats för företag och hur har den externa revisionen av företagets interna kontroll förändrats, både nationellt och internationellt?

Det första förslaget för Svensk kod för bolagsstyrning kom år 2004, vilket inte är långt efter de stora företagsskandalerna Enron och WorldCom, och det efterföljande regelverket SOX. Koden infördes för att återskapa förtroendet för bolagen. SOX som är en detaljreglerad lagtext innebar enorma direkta konsekvenser. Koden däremot är ingen lagtext utan innebär självreglering, då skaparna anser att detta är ett bättre alternativ. Koden har ändå större krav än de lagar i Sverige som reglerar bolagsstyrning. Detta är möjligt med kodens princip ”följ eller förklara” (Kollegiet, 2010). Som medlem i Europeiska Unionen påverkas Koden av EUs bestämmelser, vilket har ökat influenserna från andra EU länder.

I Koden stadgas att ansvaret för att den interna kontrollen är god ligger hos styrelsen. När stora skandalen inträffar är det lätt att skulden riktas mot revisorerna. En intressant diskussion som kom upp på intervjuerna var därmed vem det egentligen är som bär ansvaret. Visserligen ska ett fel inte undgå revisorerna i deras kontroller för att kunna kvalitetssäkra de finansiella

rapporterna då det är deras ansvar att lämna en tillförlitlig revisionsberättelse, men samtidigt är årsredovisningen företagets ansvar. Det är därmed företagets ansvar att se till att felet aldrig uppstår, och att revisorn får all den information som behövs och förespråkas i Koden. Förväntningar om att revisorn ska upptäcka alla oegentligheter verkar inte ha förändrats. Trots att ansvarsfrågan försökts förtydligas av normsättare.

Nästan alla intervjupersonerna pratade om SOX, men för de företag som regleras av Koden, visade det sig att även Koden har inneburit stora förändringar. I en av intervjuerna berättar en intervjuperson att hon anser att Koden har påverkat en del när det kommer till företags förmåga att dokumentera sin interna kontroll, men hon anser samtidigt att intern kontroll i stort inte har påverkats. En av intervjupersonerna däremot berättar att Koden gjorde så att intern kontroll ökade och fick mer fokus under 2010, efter det att den reviderade koden redogjorde att den interna kontrollen ska presenteras i årsredovisningen. Den svenska kulturen ”att göra rätt för sig” innebär att medvetenhet och eftertanken i hanteringen av Koden är stor. Kodens uttryck ”följ eller förklara”, anser Christina däremot skapar frågeställningar om vi behöver en intern kontroll eller inte. Alltså, det innebär ju att intern kontroll kan förklaras bort av Koden. Koden har dessutom bidragit till att styrelsens ansvar har kommit mer i centrum.

Det var även år 2004 som Sveriges Revisionsstandarder (RS) skapades. Idag används istället det internationella regelverket International Standards on Auditing (ISA). Bytet har skett på grund av viljan att internationalisera och harmonisera för att leva upp till de krav som länders beroende av varandra och händelsers påverkan kräver. De nya reglerna visar på en helt annan medvetenhet. Högre krav på förståelse på företaget och ansvar ställs. ISA har förtydligats genom ett ”Clarity Project”. Att ISA har förtydligats tyder på att det behövdes. De nya standarderna har inneburit att riskbedömningens roll har förstärkts.

För revisionen i Sverige finns utöver standarderna, vägledningar vilka är specifika för Sverige. Dessa har inte omarbetats på länge men planer finns att korrigera dessa utefter dagens standarder. RevR 7 är en vägledning som används av den externa revisorn vid granskning av styrelsens i ett bolag uttalade interna kontroll. Bedömningen sker alltså endast av styrelsens uttalande om det närmast gångna räkenskapsåret och ingen egen granskning och uttalande om den interna kontrollens funktion görs. Det ställs därmed stora krav på företagets styrelse.

8.4 Finns det någon händelse under 2000-talet som har bidragit till en större förändring inom företagets interna kontroll eller revisionen av denna, och vilken påverkan har denna i så fall haft, både nationellt och internationellt?

Vi trodde att svenska skandaler skulle påverka svensk reglering och svenska företag i betydligt större omfattning. Det visade sig att internationella händelser som Enron och Parmalat indirekt påverkat mer. SOX har bidragit mycket till förändringar i praxis och teori. Enron var den utlösande faktorn till att SOX skapades. SOX skapades för att återskapa förtroendet, stabilisera marknaden och minska oegentligheter. Den ökade regleringen av intern kontroll var som många andra regler ett svar på en svaghet i det dåvarande systemet. SOX har på många sätt påverkat omvärlden. Exempelvis påverkas de företag i Sverige som är noterade på den amerikanska marknaden direkt av lagstiftningen. Turnbull kom till redan år 1999 vilket var före de stora företagsskandalerna i början av 2000-talet, vilket tyder på att tankarna fanns redan tidigare. Trots dessa tankar, var det företagsskandalerna som utlöste att dramatiska förändringar skedde. Även Balans beskrivning av förändringarna av intern kontroll domineras av SOX. I Balans beskrivs även att hänsyn till internationella regelverk är viktiga för att skapa en tillräckligt bra svensk modell.

Både SOX och Turnbull är exempel på regler som har inspirerat Sveriges normsättning. Detta reflekteras tydligt i Koden. Exempel på detta är att även Storbritannien använder sig av uttrycket "följ eller förklara" då de ska beskriva hur de använt eller inte använt reglerna. Vidare menar Turnbull och SOX precis som Koden att den interna kontrollen är styrelsens ansvar. Vår undersökning visar även att Turnbull har påverkats av USAs krav i rapporteringen av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen. SOX innehåller precis som Koden regler om att en rapport över företagets interna kontroll ska presenteras. Vidare är COSO-modellen central, både i Turnbull och i SOX.

I bilaga 5 och 6 presenteras två urklipp på hur intern kontroll presenteras i Årsredovisningen, enligt olika lagstiftningar, för att visa på den effekt som de senare års lagstiftning har

inneburit. Cloetta ABs styrelses rapport över den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen är ett utdrag från bolagsstyrningsrapporten och är baserad på Svensk kod för bolagsstyrning (se bilaga 5). I denna rapport har de även valt att använda sig av COSO-modellen för att strukturera deras interna kontroll. Bolagsstyrningsrapporten följs av revisorns yttrande över denna. Detta i enlighet med Årsredovisningslagen 6 kap 9 §. Rapporten är kort och koncis och redogör för styrelsens ansvar för bolagsstyrningsrapporten, vad granskningen gått ut på och vad revisorernas slutsats är, det vill säga i detta fall att bolagsstyrningsrapporten är upprättad i enlighet med gällande lag. Ett urklipp av Astra Zeneca PLCs Bolagsstyrningsrapport presenteras i bilaga 6. Rapporten inleds med en förklaring om att den är upprättad i enlighet med Turnbull, och att styrelsens uppfattning är att inga väsentliga avvikelser förekommer. Rapporten hänvisar även till en lista över väsentliga risker. Vidare förklaras att då de är registrerade på New York-börsen är de skyldiga att uppfylla den amerikanska finansinspektionens (SEC) krav och därmed SOX. Rapporten presenterar därför en rapport där styrelsen beskriver sitt ansvar och sin interna kontroll av den ekonomiska rapporteringen. För att bedöma om den interna kontrollen är god, använder sig även Astra Zenecas styrelse av COSO-modellen. Denna är dock inte lika grundligt presenterad i rapporten så som i Cloettas. Slutligen presenteras i Astra Zeneca PLCs årsredovisning även revisorns rapport. Revisorerna har använt sig av de internationella ISA standarderna. Även i detta fall är revisorns uttalande att det inte finns några anmärkningar. Med tanke på att endast två rapporter studeras kan vi inte dra några generella slutsatser, utan bara visa på hur det kan se ut. En internationell påverkan är ofrånkomlig då likheterna mellan rapporterna är stora.

Utifrån våra intervjuer visade det sig att effekterna av de svenska företagsskandalerna inte varit så stora i Sverige som vi förväntade oss. Inverkan på intern kontroll verkar inte ha förändrats på grund av dessa. I våra intervjuer framgick däremot att Enron och efterföljande SOX innebar stora förändringar. Skillnaderna var mest utmärkande de första åren men har därefter ganska snabbt planat ut. Skillnaderna riktar sig dessutom främst mot större bolag vilka var registrerade på börsen i USA och deras dotterbolag. Mindre svenska bolag påverkades i den mån att medvetenheten som ökat bland revisorerna innebar att de nu blivit hårdare och deras arbete har förändrats genom ökade kontroller. När det kommer till de mindre revisionsbyråerna har de ofta klienter som inte är noterade på den internationella marknaden. För dessa har de mindre och nationella företagsskandalerna som skett större påverkan. En förklaring till detta kan antas vara att dessa händelser känns mer nära, och rädslan finns att det kan hända även oss.

För att underlätta en vidare analys av intervjuerna har vi gjort en sammanställning av olika influenser. Tabellen nedan utgår ifrån vår tidsaxel. Vi har satt den i tidsperspektiv, och delat upp i nationella respektive internationella influenser.

Influens utifrån tidsaxeln	Storbyrå A / Anna	Storbyrå B / Birgitta	Storbyrå C / Christina	Mellanbyrå A / Adam	Mellanbyrå B / Bertil
Skandia (ca 2000)	-	Ja	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	-
Turnbull (1999)	-	Ja	-	-	-
Enron (2001)	Ja	Ja	-	Ja	-
WorldCom (2000-2002)	-	Ja	-	-	-
SOX (2002)	Ja	Ja	Ja	Ja	-
Parmalat (2003)	-	Ja	Ja	-	-
Ahold (2003)	-	-	-	-	-
Koden (2005)	-	Ja	Ja	Ja	-
Custodia (2006)	-	-	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	-
Carnegie (2005-2007)	-	-	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	-
Finanskris (2008)	-	-	-	-	-

HQ Bank (2010)	-	-	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	Ja (Nämnt svenska skandaler som en grupp.)	-
-------------------	---	---	--	--	---

Figur 8.4: Sammanställning över olika influenser utifrån tidsaxeln.

Förklaring av ”Ja” respektive ”-“:

- Ja: Betyder att intervjupersonen anser att den specifika händelsen har påverkat revisionen av intern kontroll.
- : Betyder att intervjupersonen inte nämnt den specifika händelsen, således innebär det att den kan ha haft inverkan ändå.

Tabellen visar tydligt vad vi ovan kommit fram till. SOX och dess utlösande händelse, Enron, är de dominerande faktorerna, tillsammans med Koden. Tabellen visar även hur de svenska skandalerna inte nämnts specifikt, utan som en samlad grupp av flera av intervjupersonerna. Ahold vilken vi trodde skulle vara en påverkande faktor visade sig så inte vara fallet. Så även Finanskrisen. Detta är förvånansvärt då vi tidigare presenterat att tillsynsmyndigheter blivit strängare på grund av finanskrisen. Förklaring till att finanskrisen inte nämns i intervjuerna kan vara att krisen inte påverkat deras arbete, eller att de inte har någon uppfattning i frågan. Missvisande i tabellen är resultatet från intervjun med Bertil. Bertil nämner ingen specifik händelse, men berättar däremot i intervjun att ledningens inställning till risk och kontroll indirekt har bidragit till ett flertal kända incidenter, både i Sverige och utomlands.

Genom intervjuerna kom vi även fram till att det även fanns andra påverkande faktorer utöver de vi förutspådde i vår tidsaxel. Det visade sig att påverkande faktorer var även besparingsåtgärder, att teknik och metod utvecklats, att arbetssättet blivit smartare och att kostnadseffektivitetskraven höjts.

Ett annat viktigt faktum som framkom i intervjuerna var att det måste hända något innan handling sker. Exempelvis fanns som nämnt tidigare Turnbull och tankarna om SOX redan innan Enron-skandalen. Ändå var det inte förrän efter Enron-skandalen som SOX infördes. Nytt med SOX var dock att reglerna skulle följas upp. Även i Balans påpekas detta. Negativa förändringar behöver inte vara negativt för utvecklingen. Vidare beskrivs att negativ massmedial uppmärksamhet inneburit en utveckling för revisionen. Tvivelaktigheter ska bli ifrågasatta för att uppmuntra utveckling.

Vad vi inte hade förväntat oss var att kultur återkommande skulle diskuteras i intervjuerna. I tre av fem intervjuer diskuterades detta ämne. En av intervjupersonerna berättar att hon tycker företagskultur styr förhållandet till god intern kontroll och inom vilka områden man kan förlita sig på den interna kontrollen. När det kommer till kontrollaktiviteter menar en av intervjupersonerna att vi i Sverige har en "vi-litar-på-varandra-mentalitet" och förväntningar finns att man i Sverige gör rätt från början. I USA däremot finns mer noggranna kontroller. Som nämnts tidigare menar en av intervjupersonerna dessutom att Sveriges kultur "att göra på rätt sätt" hjälper Kodex att slå igenom.

9 Slutsats

Här kommer den slutsats vi kommit fram till kort att presenteras tillsammans med förslag till förbättringar inom ämnet utifrån vad vi kommit fram till. Vidare kommer vi även att ge förslag till vidare forskning. Dessa förslag är sådana som våra resurser inte räckte till. De är också baserade på andra intressanta aspekter som kommit fram i undersökningen, men som vi inte haft möjlighet att utveckla vidare.

9.1 Har den externa revisionen av den interna kontrollen förändrats i Sverige under 2000-talet – Om så är fallet, hur har den förändrats?

Vi har kommit fram till att den externa revisionen av den interna kontrollen har förändrats i Sverige under 2000-talet. Förändring har skett såväl inom regler och hantering av intern kontroll som för attityder och medvetenhet. Vi har generellt kommit fram till att Enron och efterföljande SOX har påverkat de större revisionsbyråerna mest. Även om tankar redan finns så krävs det händelser för att de ska aktualiseras. Vidare har vi i vår undersökning kommit fram till att ju fler skandaler som sker, desto mer reglerad blir den interna kontrollen. De svenska skandalerna har däremot varit av mindre betydelse men inneburit en viss närhetskänsla för de mindre bolagen i Sverige. Koden har däremot inneburit större förändringar och framförallt inneburit mer fokus åt intern kontroll. De regelverk som vi studerat i Storbritannien, USA och Sverige har influerat varandra och är väldigt lika. Den största faktorn som skiljer sig är metoden för att nå ut till företagen och revisorerna. USAs lagstiftning står mot Sveriges självreglering.

I övrigt drar vi slutsatsen att revisionen av den interna kontrollen har skärpts över tiden, men inte på grund av en specifik händelse, utan snarare för att tekniken och medvetandet går

framåt. Förändringarna i revisorns arbetsuppgifter har inneburit mer fokus på oegentligheter och definiering av väsentliga risker. Riskerna och vikten med intern kontroll har däremot inte ökat, men fokusen på intern kontroll har blivit mer omfattande och strukturen har blivit bättre.

Kort och gott, som en av intervjupersonerna förtydligade, har allt som hänt helt enkelt påverkat revisionen av den interna kontrollen i stor omfattning.

9.2 Förslag till förbättring

Förutom Kollegiets strävan om självreglering är vår uppfattning att det i allmänhet strävas efter strängare lagar. Med skärpta och tydligare lagar vill man stärka förtroendet för näringslivet. För att uppnå detta eftersträvas effektivare sanktioner och tydligare ansvarsgränser. Samtidigt är det viktigt att revisorns oberoende bibehålls (Engerstedt, 2004) och att så väl revisorernas som företagens kunskaper inom riskhantering fördjupas. (IAASB, 2011)

En av intervjupersonerna berättar att han tror att kraven på företag bara kommer att fortsätta att öka. Han menar även att det är högst sannolikt att revisionsberättelsen i framtiden kommer behöva innehålla fler punkter om vad som ska rapporteras eller hur det ska rapporteras. Trots medvetenheten om företagsskandalers konsekvenser ställer många frågan om hur dessa företagsskandaler kan hända igen och igen. Vidare tillägger han att mer analys på olika företagsnivåer förmodligen bidrar till minskad internrevision.

9.3 Förslag till vidare forskning

I vår uppsats har vi koncentrerat oss på att se problemet ur den externa revisorns synvinkel. Då många intressanta aspekter rörande andra intressenter (exempelvis finansinstitut och investerare) dykt upp, är vårt förslag till vidare forskning att se problemet även ur deras perspektiv. Är vissa branscher mer utsatta än andra? Exempelvis är finansinstitut en av de

intressenter som värdesätter en god intern kontroll högst. Detta då ett avtal kan innebära lån på stora summor med pengar. Vidare som delfråga i vår frågeställning ifrågasätter vi om den externa revisorns samarbete med den interna revisorn har förändrats. För att bättre kunna svara på denna fråga anser vi att det hade varit intressant att inte bara fråga de externa revisorerna, utan även att intervjua interna revisorer.

Vidare i vår uppsats förekommer bolagsstyrning som ett centralt begrepp, men för att begränsa vår uppsats valde vi ändå att fokusera på den externa revisionen. Om tid hade funnits hade det dock varit intressant att studera bolag och deras arbete med intern kontroll närmre. För att se om förändring verkligen skett i företagen, eller om dessa bara visar en annan bild utåt.

Vi valde att intervjua olika storlekar på revisionsbyråer för att se skillnaden i hanteringen och i vilken utsträckning det arbetades med intern kontroll. En annan fråga som är intressant är om revisionskvalitén är olika beroende på storleken av revisionsbyrå?

I vår undersökning har vi kommit fram till att kultur verkar påverka intern kontroll i en högre utsträckning, och därmed även revisionen, än vad vi trodde. Kultur verkar påverka hur olika länder hanterar och värdesätter god intern kontroll, vilket hade varit intressant att undersöka. Vi anser det därför intressant att vidare studera denna fråga.

Slutligen stötte vi även på förväntningsgapet som en intressant fråga. Efter all medial uppmärksamhet som revisorerna utsätts för så fort något händer, trots att revisorer arbetar utifrån väsentlighet, ställs vi inför frågan: Hur bestäms och vad avgör när kontrollerna är tillräckliga?

10 Källförteckning

- Akhigbe, A., Martin, A.D., & Whyte, A.M. (2005). Contagion effects of the world's largest bankruptcy: the case of WorldCom. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 45, (1), s. 48
- Alla kan tjäna på politikernas ökade intresse för riskhantering. (2010). *Balans*, 36, (12), s. 25
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (1994). *Tolkning och Reflektion – Vetenskapsfilosofi och Kvalitativ Metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Arwinge, O., & Munkby, T. (2011). Intern kontroll i finansiell sektor – en studie av brister. *Balans*. 37, (6-7), ”kommande publicering”
- Astra Zeneca. (2010). Årsredovisning 2010. *Årsredovisning med information från Form 20-F 2010*.
http://www.astrazeneca.se/_mshost9752227/content/resources/download/12160744/Arsredovisning-2010, Tillgänglig 11-05-05
- Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber.
- Buchanan, B., & Yang, T. (2005). The benefits and costs of controlling shareholders: the rise and fall of Parmalat. *Research in International Business and Finance*, 19, (1), s. 27-52
- Carcello J. V., Hermanson D. R., & Raghunandan K. (2005). Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals. *International Journal of Auditing*. 9, (2), s. 117-127
- Carrington, T. (2011). Ansvarsfullhet är viktigare än att följa regler. *Balans*, 37, (1), s. 42-43

- Cloetta. (2010). *Årsredovisning*. <http://www.cloetta.se/dfcdad9c-ead3-4c19-916f-47eaf1ef0969.fodoc>, Tillgänglig 11-05-10
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (a). *About us* <http://www.coso.org/aboutus.htm>, Tillgänglig 11-02-15
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (b). *Internal Control – Integrated Framework* <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>, Tillgänglig 11-02-15
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (c). *Resources*: <http://www.coso.org/resources.htm>, Tillgänglig 11-02-21
- Danielsson, Å. & Larsson L-G. (2004). RS utmanar revisorns beteende, *Balans*, 30, (11), s. 15-19
- Deloitte. (2011). *EU:s 8:e direktiv – ökad fokusering på företags internkontroll*: http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/revision/bb7e02705fafb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm, Tillgänglig 11-02-08
- Eilifsen, A., Messier Jr, W.F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2010). *Auditing & Assurance services*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Ekenstam, A.-C. af (2009). Modernisera riskarbetet. *Dagens Industri*, Publicerad 2009-08-17, s. 3 <http://retweb05.int.retriever.no.ludwig.lub.lu.se/services/archive.html?method=displayPDF&documentId=0508562009081736P1HO02H49Y3JIJZV2XBHTX10000000030S&serviceId=2>, Tillgänglig 11-05-05
- Eliasson, A. (2010). *Kvantitativ metod från början*. Lund: Studentlitteratur.
- Elson, J. R., & Lynn, M. (2008). The impact and effect of the Sarbanes Oxley act on the internal audit profession: chief audit executives' perspectives. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 12, (1), s. 59-66

Engerstedt, U. (2004) Sammanfattning av Förtroendekommisionens slutbetänkande: Skärpta lagar ska förstärka förtroendet för näringslivet. *Balans*, 30, (5), s. 39-43

Europa. (2004). *Ingång till EU-rätten*. Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om förebyggande av ekonomiska oegentligheter i företagssektorn och finansiella oegentligheter.

<http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004DC0611:SV:NOT,

Tillgänglig 110504

Europa (2011). *Green Paper*:

http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/green_paper_en.htm Tillgänglig 11-03-10

Europaparlamentet: *Välkommen till Europaparlamentet*:

<http://www.europarl.europa.eu/parliament/public/staticDisplay.do?id=146&language=sv>, Tillgänglig 11-02-08

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, *EUT L 157, 9.6.2006, s. 87–107*:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0087:S>

V:PDF, Tillgänglig 11-02-27

European Commission (2010). *Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis*:

<http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF,

Tillgänglig 11-02-25

Europeiska kommissionen: *Vad är ett direktiv*:

http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_directive_sv.htm, Tillgänglig 11-02-22

Fagerberg, J. (2008). *Occupational Fraud – Auditors’ Perceptions of Red Flags and InternalControl*. Linköping: LiU-Tryck

FAR (a). *Branschorganisationen för revisorer och rådgivare:*

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL, Tillgänglig 11-03-06

FAR (b). *Om Balans:*

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340383&_dad=portal&_schema=PORTAL, Tillgänglig 11-03-10

FAR (c). *Vision och kärnvärden:*

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340363&_dad=portal&_schema=PORTAL, Tillgänglig 11-03-10

FAR (2006a). *Revision - En praktisk beskrivning*. (2., uppdaterade och kompletterade uppl.) Stockholm: FAR Förlag.

FAR (2006b). *Testa den interna kontrollen*. (Ny, omarb. och uppdaterad utg.) Stockholm: FAR Förlag.

FAR SRS (2009). *International Standards on Auditing ISA - Lathund till väsentligare ändringar jämfört med Revisionsstandard i Sverige (RS)*
http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/INFORMATIONSMATERIAL/09ISARSLATHUND.PDF, Tillgänglig 11-03-17

FAR SRS (2010). *Samlingsvolymen 2010. Revision*. (32., uppdaterade utg.) Stockholm: FAR SRS Förlag.

FAR SRS ska licensiera revisorer - börjar med revisorer i finansiella bolag. (2008). *Balans*, 34, (10), s. 9

FARs Samlingsvolym – revision. (2011a): *Inledning och ramverk: Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag* (januari 2011). Bakgrund.

<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0009C0F@@TN00009C44>, Tillgänglig 11-05-01

FARs Samlingsvolym- revision. (2011b): Inledning och ramverk: Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag (januari 2011): Internationella revisionsstandarder.

<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0009C0F@@TN00009C44@@N65868>, Tillgänglig 11-05-01

FI varnar Carnegie. (2007). *FAR SRS INFO, 2007 (11)*

Finansinspektionen. (a). *HQ Banks tillstånd återkallas*. Publicerad 10-08-28,
<http://www.fi.se/Press/Pressmeddelanden/Listan/HQ-Banks-tillstand-aterkallas/>,
Tillgänglig 11-03-04

Finansinspektionen. (b). *Om Finansinspektionen*
<http://www.fi.se/Om-FI/>, Tillgänglig 11-03-06

Finansinspektionen. (c). *Verksamhet*
<http://www.fi.se/Om-FI/Verksamhet/>, Tillgänglig 11-02-15

Finansinspektionen. (d). *Frågor och svar om Custodia Credit AB*
http://www.fi.se/upload/60_Konsument/Custodia_FAQ.pdf, Tillgänglig 11-04-07

Finansinspektionen. (e). *FI:s tillsyn av Custodia – en historik*
http://www.fi.se/upload/60_Konsument/custodia_historik.pdf, Tillgänglig 11-04-24

Finansinspektionen. (2005). *Finansinspektionens författningssamling: Finansinspektionens författningssamling. FFFS 2005:1.*
http://www.fi.se/upload/30_Regler/10_FFFS/2005/FFFS0501.pdf, Tillgänglig 11-05-13

- Finansinspektionen. (2008), Återkallelse av Carnegie Investment Bank AB:s till-Stånd, FI Dnr 08-10273,
http://www.fi.se/upload/45_Sanktioner/10_Finansiella_foretag/carnegie_beslut_081110.pdf, Tillgänglig 11-04-25
- Finansinspektionen. (2010) Anmälan av KPMG AB och auktoriserade revisorn Johan Dyrefors, FI Dnr 10-8409, daterad 10-09-10
- Finansinspektionen. (2010) Beslut om återkallelse av tillstånd, FI Dnr 10-7854, daterad 10-08-27
- Financing Reporting Council. (a). *About the FRC* .
<http://www.frc.org.uk/about/>, Tillgänglig 11-02-27
- Financing Reporting Council. (b). *Internal control*.
<http://www.frc.org.uk/corporate/internalcontrol.cfm>, Tillgänglig 11-03-03
- Financing Reporting Council. (c). *The UK Corporate Governance Code and associated guidance*. <http://www.frc.org.uk/corporate/ukcgcode.cfm>, Tillgänglig 11-02-27
- Flening, B. (2003). "Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kom det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid?". *Balans*, 29, (6-7), s. 28-32
- Goodwin-Stewart J., & Kent, P. (2006). Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit, *Accounting and Finance*, 46, (3), s. 387-404
- Haglund, A., Stureson, J., & Svensson, R. (2005). *Intern kontroll – En del av verksamhets- och ekonomistyrningen* (2 uppl.). Stockholm: Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, Komrev.
- Hasselgren, A., & Bergsten, L. (2010). Brott inte revisionens sak. *Dagens samhälle*, häfte 18, s. 16-19

- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards in Auditing*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Heier J. R., Dugan M. T., & Sayers D. L. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution: *Accounting History*, 10, (3), s. 39-70
- Hermanson, H. M. (2000). An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control. *Accounting Horizons*, 14, (3), s. 325-341
- Holm, C., & Birkholm Laursen, P. (2007). "Risk and control developments in Corporate Governance: Changing the role of the external auditor?", *Corporate Governance: An International Review*, 15, (2), s. 328-329
- HQ Bank hotas av likvidation. (2010). *SvD*. Publicerad 2010-08-28,
http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/hq-bank-hotas-av-likvidation_5209203.svd,
Tillgänglig 11-02-16
- Hubbard, L. D. (2003). Understanding Internal Controls. *Internal Auditor*, 60, (5), s. 25
- Hult, A., & Svernlöv, C. (2010a). Bolagsstyrningsrapport enligt de nya reglerna. *Balans*, 36, (1), s. 43-45
- Hult, A., & Svernlöv, C. (2010b). Bolagsstyrningsrapport enligt de nya reglerna, del II. *Balans*, 36, (12), s. 45-48
- IAASB. (2011). *Proposed IAASB Strategy and Work Program for 2012-2014- IAASB Consultation Paper*, s. 2, 6, 37-38.
<http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Download.php?EDFID=00357>, Tillgänglig 11-02-28
- IFAC. (a). *About IFAC*. <http://www.ifac.org/About/>, Tillgänglig 11-02-08

IFAC. (b). *Welcome to the International Federation of Accountants*. <http://www.ifac.org/>,
Tillgänglig 11-02-14

Inhibition av FI-återkallelse av Custodia Credits tillstånd. (2006). *FAR INFO*, 2006 (2).

International Financial Reporting Standards. (2011). *Welcome to the website of the IFRS Foundation and the IASB*. <http://www.ifrs.org/Home.htm>, Tillgänglig 11-05-06

International Standard on Auditing (ISA) 315: Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0009C10@@RTN00009C4D@@RTN00009C57@@TN00009C59>, Tillgänglig 11-05-11

International Standard on Auditing (ISA) 400: Risk assessments and internal control.
http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/RISK%20ASSt%20AND%20INTNL%20CONTROL%20ISA_400.pdf, Tillgänglig 11-03-05

International Standard on Auditing (ISA) 610: Använda arbete som har utförts av internrevisionen.
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0009C10@@RTN00009C4D@@RTN00009C6A@@TN00009C6C>, Tillgänglig 11-05-11

Italiensk revision efter Parmalat - Revisionskommittéer - och en ny tillsynsmyndighet.(2004). *Balans* (10).
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75304@@RTN000068E1@@TN000068E3@@N65557>, Tillgänglig 11-05-12

Italienska revisorer häktade och undersökta när 90 miljarder försvann. (2004). *Balans*, 30, (1),
s. 4

- Jacobsen, D. I. (2005). *Vad, Hur och Varför? – Om Metodval i Företagsekonomi och Andra Samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jigvall, E. (2006). Ökat fokus på skatterisker!. *Balans*, 32, (6-7), s. 14-16
- Jong, A. de, DeJong, D. V., Mertens, G., & Roosenboom, P. (2007). Investor relations, reputational bonding, and corporate governance: The case of Royal Ahold. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, (3), s. 328-375
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2004). *Svensk kod för bolagsstyrning*.
http://www.bolagsstyrning.se/media/21112/svensk_kod_f%C3%B6r_bolagsstyrning.pdf, Tillgänglig 11-05-11
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2010). *Svensk kod för bolagsstyrning*.
http://www.bolagsstyrning.se/media/43746/svenskkodbolagsstyrn_2010_korrigerad20110321.pdf, Tillgänglig 11-05-05
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (u.å.):*Svensk kod för bolagsstyrning: Historik*:
<http://www.bolagsstyrning.se/koden/historik>, Tillgänglig 11-02-15
- Lennartsson, R. (2010). Risk i ropet. *Balans*, 36, (12), s. 24-25
- Lennartsson, R. (2011). Grönboken om revision. *Balans*, 37, (3), s. 8
- Lock, I., & Larsson, M. (2008). Effektivare verksamhet med kontrollrationalisering. Ernst&Young. Publicerad 10-08-08.
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Effektivare_verksamhet_med_kontrollrationalisering/\\$FILE/1B_Kontrollrationalisering_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Effektivare_verksamhet_med_kontrollrationalisering/$FILE/1B_Kontrollrationalisering_FINAL.pdf), Tillgänglig 11-04-06
- Lucian, C. (2009). Ethics in accounting: the Worldcom inc. Scandal. *Lex et Scientia*, 14, (1), s. 240
- Melis, A. (2005). Corporate Governance Failures: to what extent is Parmalat a particularly Italian Case?. *Corporate Governance – An International Review*, 13, (4), s. 478–488

Morrill, C., & Morrill, J. (2003). Internal Auditors and the External Audit: a Transaction Cost Perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18, (6-7), s. 490-504

Nationalencyklopedin: *effektivitet*.

<http://www.ne.se/sok/effektivitet?type=NE>, Tillgänglig 2011-02-01

Nobes, C., & Parker, R. (2010). *Comparative international accounting* (11 ed). Harlow: Pearson Education Limited.

O'Brien, P. (2006). Reducing SOX Section 404 Compliance Costs. *CPA Journal*, 76, (7), s. 26-28.

<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/706/essentials/p26.htm>, Tillgänglig 11-03-04

Olsson, D. (2003) Skandiaskandalen som växte. Publicerad 2003-10-29, dn.se.

<http://www.dn.se/ekonomi/skandiaskandalen-som-vaxte>, Tillgänglig 11-04-24

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board. *About the PCAOB* :

<http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, Tillgänglig 11-02-08

Piper, A. (2007). A Matter of Opinion, *The Internal Auditor*, 64, (3), s. 58-62

Precht, E. (2006). Internkontroll är som en tom ram Den måste fyllas med regler och anvisningar. *Balans*, 32, (1), s. 14-16

Revisorsringen: *Vad är revision?*

<http://www.revisorsringen.se/Default.aspx?oID=2909>, Tillgänglig 11-02-24

RevR 7. (2011). FAR Samlingsvolymen - revision 2011: RevR 7 Översiktlig granskning av styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende finansiell rapportering.

<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do#top>,

Tillgänglig, 11-05-12

- Richards, D. A. (2003). Towards a Common Goal. *The Internal Auditor*, 60, (2), s. 32-37
- Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2009). *Accounting Information Systems*. Upper Saddle River, N.J.: Pearson Education.
- Rydbeck, O., & Tidström, G. (2003). Granskningsrapport, Försäkringsbolaget Skandia. <http://sverigesradio.se/diverse/appdata/isidor/files/83/748.pdf>, Tillgänglig 11-03-17
- Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag, *EGT L 222, 14.8.1978, s. 11–3*:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF>, Tillgänglig 11-02-27
- Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning, *EGT L 193, 18.7.1983, s. 1–17*:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31983L0349:SV:HTML>, Tillgänglig 11-02-27
- Sarbanes-Oxley Act 2002. (2006). *The Sarbanes-Oxley Act*: <http://www.soxlaw.com/>, Tillgänglig 11-02-08
- Schneider, A. (2010). Assessment of internal auditing by audit committees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14, (2), s. 19-26
- Scott, J. (1990). *A Matter of Record*. Cambridge: Polity.
- Sevenius, R. (2007). *Bolagsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

- Shaw, H. (2006) The Trouble with COSO - Critics say the Treadway Commission's controls framework is outdated, onerous, and overly complicated. But is there an alternative? *CFO Magazine*, 22, (4), s. 74-77
- Sherer, M., & Turley, S. (1991). *Current issues in auditing* (2 ed.). London: Paul Chapman Publishing Ltd.
- Shück, J. (2003). Skandias sätt att räkna blåste upp vinsterna, Publicerad 2003-12-05, *dn.se*.
<http://www.dn.se/ekonomi/skandias-satt-att-rakna-blaste-upp-vinsterna>, Tillgänglig 11-05-10
- Spira, L.F., & Page, M. (2010). Regulation by disclosure: the case of internal control. *Journal of Management & Governance*, 14, (4), s. 409–433
- Strandh, P., & Ulrichs, H. (2002). Stärkt internkontroll ökar förtroendet för näringslivet. publicerad 2002-11-28, *di.se*.
http://di.se/Default.aspx?ArticleView=CommentsList&SortBy=OldestFirst&PageIndex=4&pid=228774__ArticlePageProvider&epslanguage=sv, Tillgänglig 2011-05-01
- Sundvall, S. (2008). Licensiering av revisorer i finansiella företag införs. *FAR SRS INFO*, 2008 (10)
- Svenning, C. (2007). *Metodboken* (5 uppl.). Eslöv: Lorentz Förlag.
- Svenskt Näringsliv och FAR SRS. (2008). *Styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen – vägledning för svensk kod för bolagsstyrning. Version anpassad till Svensk kod för bolagsstyrning gällande från 1 juli 2008*.
http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00014/V_gledning_IK_080908_14386a.pdf, Tillgänglig 11-03-15
- Swartz, N. (2005). Executives praise SOX but seek changes. *The Information Management Journal*, 39, (4), s. 22-25

- Tackett, J., Wolf, F., & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination. *Managerial Auditing Journal*, 19, (3), s. 340-350
- The Institute of Internal Auditors, (2010). *What is internal auditing?*
<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>,
Tillgänglig 11-02-13
- Thurén, T. (2005). *Källkritik*. Stockholm: Liber.
- Tunbjörk M., & Wikland T. (2009). Intern styrning och kontroll allt viktigare. *Balans*, 35, (10), s. 37-39
- U.S. House of Representatives. (2002). *The Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Public Law 107-204 [H. R.3763]. Washington, D.C.: Government Printing Office.
Approved July 30:
http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf, Tillgänglig 11-02-08
- U.S. Securities and Exchange Commission, (2003). *In WorldCom Case, SEC Files Proposed Settlement of Claim for Civil Penalty; Proposed Settlement is Subject to Approval of Both District Court and Bankruptcy Court*:
<http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr18147.htm>, Tillgänglig 11-03-04
- Unerman, J., & O'dwyer, B. (2004). Enron, WorldCom, Andersen et al.: a challenge to modernity. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, (6/7), s. 971-993
- Wallin, K. (2004). Italienska regeringen vill ha hårdare regler för revisorerna efter Parmalat – skandalen. *Balans*, 30, (4), s. 4-5
- Wennberg, I. (1999). Satsa mer på internrevisorer!. *Ekonomi & styrning* 1999, häfte 3, s. 12-13
- Wessman, J. (2007). Custodia kan ha svindlats. Publicerad 2007-03-30. *di.se*, <http://di.se/>
Tillgänglig 11-05-10

WorldCom Fraud InfoCenter. (2007). *WorldCom Fraud Information*: Publicerad 2007-08-06
<http://www.worldcomfraudinfocenter.com/information.php>, Tillgänglig 11-02-13

Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10, (1), s. 1-18

Bilaga 1: Intervjuguide

Inledande frågor

1. Vad har du för befattning och hur länge har du arbetat inom denna befattning?
2. Hur ser din bakgrund ut, t ex tidigare arbetslivserfarenhet, utbildning?
3. Vill du ställa upp med företagets namn i vår uppsats? (Anonymitet)

Arbetsuppgifter

4. Vilka är dina främsta arbetsuppgifter?
5. Vilken storlek har de klienter du jobbar med?

God intern kontroll

6. Hur har er syn på god intern kontroll förändrats sedan år 2000?

Internrevisorn

7. I vilken utsträckning litar ni på att de interna revisorernas arbete är korrekt? Jämför med externrevisor. Utgå ifrån en typisk klient.
8. Hur har den interna revisorns roll och er relation/ samarbete med denna förändrats?

COSO-modellen

9. Använder ni COSO-modellen som vägledning vid er revision av intern kontroll? Om ja, hur använder ni den? Om nej, använder ni annan modell, i så fall vilken?

- *Kontrollmiljö*

10. Hur har kontrollmiljön och revisionen av denna förändrats under 2000-talet? (Utgå eventuellt ifrån bifogad tidsaxel.)

- *Risikanalys*
 11. Har ert sätt att hantera riskanalys, det vill säga klientens stadgar om hur risk skall hanteras i bolaget, förändrats sedan år 2000? (Utgå eventuellt ifrån bifogad tidsaxel.)

- *Kontrollaktiviteter*
 12. Har ert sätt att hantera de kontrollaktiviteter som finns hos era klienter, för att se till så att nödvändiga åtgärder utförs så att mål uppnås, förändrats sedan år 2000? (Utgå eventuellt ifrån bifogad tidsaxel.)

- *Information & kommunikation*
 13. Hur har ert arbete med kommunikationen hos era klienter förändrats sedan år 2000? (Utgå eventuellt ifrån bifogad tidsaxel.)

- *Tillsyn.*
 14. Hur har ert sätt att hantera tillsyn, för att säkerställa klientens kontrollsystems prestanda, förändrats sedan år 2000? (Utgå eventuellt ifrån bifogad tidsaxel.)

Avslutande frågor

15. Fick ni pressa/ uppmuntra/ställa krav på de företagen ni reviderade att utöka sin interna kontroll, för att ni skulle kunna revidera dem?
16. Har förväntningarna på revisionen av den interna kontrollen förändrats under 2000-talet?
17. Finns det något som bör tilläggas, som vi borde ha frågat om?

Bilaga 2: COSO - underlag vid intervju

COSO-modellen, Internal Control – Integrated Framework (www.coso.org), är ett ramverk, som hjälper till att få struktur på den interna kontrollen i den finansiella rapporteringen.

COSO består av följande 5 komponenter:

<i>Kontrollmiljö</i>	Kontrollmiljö innebär den miljö där personalen befinner sig, deras integritet, etiska värderingar och kompetens.
<i>Riskanalys</i>	Risker och bedömningar i den externa och interna miljön görs i riskanalysen. Inrättandet av mål som är kopplade till olika nivåer är en förutsättning för riskbedömningen.
<i>Kontrollaktiviteter</i>	Kontrollaktiviteter ser till att ledningens direktiv blir genomförda, med hjälp av de förfarande och policys som finns. Exempel på kontrollaktiviteter är genomgångar av verksamhetens resultat, ansvarsfördelning, avstämningar och tillstånd.
<i>Information & kommunikation</i>	Information & kommunikation betyder att relevant information måste fångas, identifieras och kommuniceras på rätt sätt. Detta leder till att berörda personer får möjlighet att utföra sina uppgifter korrekt. För att kommunikation ska vara så effektiv som möjligt är det viktigt att den sker både vertikalt och horisontellt.
<i>Tillsyn</i>	Det interna kontrollsystemet behöver regelbunden tillsyn för att säkerställa prestandan och därigenom undvika negativa effekter i verksamheten. Frekvensen och omfattningen av separata utvärderingar beror i första hand på hur effektiv den pågående tillsynen är. Den beror även på bedömningen av olika risker.

(COSO, b; Romney & Steinbart, 2009:226)

Bilaga 3: Tidsaxel - underlag vid intervju

Denna tidsaxel är inte komplett, utan endast ett sätt att belysa att det hänt en hel del som kan ha haft påverkan i revisionsbranschen.

Slutet av 1990-talet och början av 2000-talet Skandia, Sverige

Skandiaaffären består av flera händelser där företagsledningens agerande och redovisning av embedded values (inbäddat värde) har diskuterats, men även hur stora deras utbetalningar av bonusar var samt deras förhållande inom koncernen. (Rydbeck och Tidström, 2003)

1999 Turnbull, Storbritannien

I Storbritannien vägleds den interna kontrollen hos noterade bolag av Turnbull som publicerades 1999. Turnbull ger vägledning till hur riskhanteringen och den interna kontrollen som beskrivs i The UK Corporate Governance Code (the Combined Code) ska användas av företag. (FRC, b; FRC, c)

2001 Enron skandalen i, USA

Enron blev den då största konkursen i USAs historia efter att bokförings- och redovisningsskandalen upptäckts. För att påvisa en mer positiv bild av sitt resultat redovisades intäkter/tillgångar men inte kostnader/skulder. Det spekulerades även i mutbrott och korruption. Detta blev revisionsbyrån Arthur Andersens fall. (Unerman & O'dwyer, 2004)

2000 – 2002 WorldCom skandalen, USA

WorldCom dolde sina kostnader genom att vänta med att redovisa vissa kostnader och genom att felredovisa andra kostnader, för att kunna ge investerare en bild av ett växande företag i en hård period. (WorldCom, 2007)

2002 Sarbanes-Oxley Act (SOX), USA

SOX infördes efter dessa företagsskandaler och är en mycket omfattande lag som reglerar bolagsstyrningsfrågor. (SOX, 2006)

2003 Parmalat skandalen, Italien

Parmalat var en av Europas ledande mejeriföretag som uppmärksammades för bokföringsfiffel och förskingring. Politiker ville därmed skapa hårdare regler för företag och banker, och hårdare kontroller samt starkare regelverk för revisorer. (Wallin, 2004; Italienska revisorer häktade, 2004)

2003 Ahold, Nederländerna

Ahold som var en av världens största dagligvaruhandlare inom livsmedel, kom att kallas "Europas Enron". Finansiella oegentligheter och bedrägeri ledde till att bolagsstyrning och redovisningsprinciper fick omvärderas. 275 av 470 oegentliga transaktioner kunde härledas till att bero på svag intern kontroll. För att återfå förtroendet för publika företag, skapades en kommitté angående bolagsstyrning. (de Jong, De Jong & Mertens., 2007:329,368)

2005 Svensk kod för bolagsstyrning tillkomst, Sverige

God bolagsstyrning betyder att bolag ska skötas i aktieägarnas intresse, och på så sätt ha en positiv inverkan på riskkapitalmarknaden och öka investeringsnivån i bolag. Koden är en norm som strävar att uppnå just detta mål. När Koden infördes gällde den för de bolag som var noterade på den reglerade marknaden i Sverige och var med på A-listan eller O-listan och hade ett marknadsvärde som inte understeg tre miljarder kronor. Detta var då cirka 70 bolag. (Kollegiet, 2010:3; Kollegiet, u.å.)

2006 Custodia, Sverige

Custodia var ett finansbolag som allvarligt misskött sin kreditgivning och överträtt lagar samt att de hade en bristfällig intern styrning och kontroll. (Inhibition av FI-återkallelse, 2006).

2005-2007 Carnegie Sverige

Carnegie var en investmentbank som stor utsträckning övervärderade sina tradingresultat. Enligt FI är orsaken till att detta kunnat fortskrida under en längre period, att styrning och kontroll varit bristfällig. (FI varnar Carnegie, 2007) Efter detta ville FAR SRS och FI införa att revisorer i finansiella företag licensieras. (Sundvall, 2008)

2008 Svensk kod för bolagsstyrning justering

Koden reviderades år 2008 för att gälla alla företag som har sina aktier upptagna på någon av Sveriges reglerade marknader. Detta motsvarade då cirka 300 företag. (Kollegiet, u.å.)

2008 Finanskrisen

Finanskrisen spred sig snabbt och påverkade många. Finanskrisen har bland annat medfört att FI blivit hårdare, vilket har uppmärksammats genom antalet anmärkningar som ökat under 2008-2009 och HQ Banks utgång. (Lennartsson, 2010)

2010 HQ Bank, Sverige

Oriktiga värden i tradingportföljen medförde att FI återkallade investmentbanken HQ Banks tillstånd att bedriva sin verksamhet då de brustit i sin riskbedömning. Kapitalbehovet doldes genom att lämna felaktiga uppgifter. (HQ Bank hotas av, 2010)

2010 Svensk kod för bolagsstyrning justering

Inför denna gjordes en del korrigeringar bland annat på grund av EGs fjärde och sjunde direktiv. Nu ska bolag enligt de nya reglerna i ÅRL 6kap 6-9§ avge en bolagsstyrningsrapport, vilket ersätter de motsvarande reglerna som tidigare fanns i Koden. Kodens bestämmelser om utformning ska trots detta fortfarande vara vägledande. (Hult & Svernlöv, 2010a; Kollegiet, 2010:6,20)

Bilaga 4: Sektion 404 i SOX Act

Här följer sektion 404 som den går att läsa i SOX Act:

“SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.

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

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

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

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.” (U.S. House of Representatives, 2002)

Bilaga 5: Utdrag ur årsrapport Cloetta

Intern kontroll

Inledning

Nedanstående har upprättats i enlighet med Svensk kod för bolagsstyrning. I Svenskt Näringslivs/FAR:s vägledning till styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen nämns särskilt COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission¹⁾) som det ramverk som har störst spridning och internationell acceptans och som intar en särställning vad gäller definition av god intern kontroll. Cloetta har därför fattat beslut om att tillämpa COSO:s ramverk för intern kontroll över den finansiella rapporteringen och anpassningar har skett till bolagets verksamhet och förutsättningar.

Styrelsen har definierat riktlinjerna för ovanstående arbete som omfattar roller, ansvar och processer vilka är väsentliga för att upprätthålla en god intern kontroll. Det följande är en beskrivning av hur den interna kontrollen för närvarande är organiserad avseende den finansiella rapporteringen.

Beskrivning

Kontrollmiljö

Ett effektivt styrelsearbete är grunden för god intern kontroll. Bolagets styrelse har etablerat tydliga arbetsprocesser och arbetsordningar för sitt arbete. En viktig del i styrelsens arbete är att besluta om det ramverk för intern kontroll som skall tillämpas inom koncernen samt att utarbeta och godkänna ett antal grundläggande policys, riktlinjer och ramverk relaterade till finansiell rapportering. Dessa inkluderar bland annat ekonomihandbok med instruktioner för redovisning och rapportering, finanspolicy, instruktioner avseende beslutsnivåer, attestering samt etikpolicy. Vidare har styrelsen säkerställt att organisationsstrukturen är logisk och transparent med tydliga roller, ansvar och processer som underlättar en effektiv hantering av verksamhetens risker.

Revisionsutskottet bereder styrelsens löpande uppföljning av den interna kontrollen. I revisionsutskottets arbete ingår att utvärdera och diskutera väsentliga redovisningstekniska och rapporteringsmässiga frågeställningar. Revisionsutskottet har sedan årsstämman

den 18 december 2009 erhållit rapporter från bolagets ledning angående utvecklingen för bolagets interna kontroll. Revisionsutskottet har tagit del av och utvärderat rutinerna för redovisning och ekonomisk rapportering samt följt upp och utvärderat de externa revisorernas arbete, kvalifikationer och oberoende. Revisionsutskottet har fått rapporter från bolagets externa revisorer och sedan senaste årsstämman haft fyra genomgångar med revisorerna.

Bolagets ledning har det operativa ansvaret för den interna kontrollen. Koncernens ekonomidirektör har det övergripande operativa ansvaret för den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen i koncernen och rapporterar till ledningen samt styrelsen. Ekonomi- och redovisningsansvariga i respektive dotterbolag har det övergripande ansvaret för den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen inom sin enhet och rapporterar löpande avseende status på den interna kontrollen till ekonomidirektören för koncernen.

Riskbedömning

Cloetta har genomfört en riskutvärdering på koncernnivå av risken för väsentliga fel i resultat- och balansräkningar och tillhörande noter med beaktande av såväl kvantitativa som kvalitativa riskparametrar. Utifrån denna riskanalys har ett antal väsentliga konton och bakomliggande processer identifierats. Vidare har bolaget etablerat ett antal riskhanteringsprocesser som har stor påverkan på bolagets förmåga att säkerställa en korrekt finansiell rapportering. Dessa procedurer omfattar huvudsakligen följande områden:

- Riskbedömningar som bland annat syftar till att snabbt identifiera händelser på marknaden eller i verksamheten som kan påverka den finansiella rapporteringen.
- Processer för att fånga upp förändringar i redovisningsregler och rekommendationer som säkerställer att dessa förändringar återspeglas i bolagets finansiella rapportering på ett korrekt sätt.

1) Tillkom 1985 för att samordna/arbete åt National Committee i USA angående finansiell rapportering.

(Cloetta, 2010:52)

Kontrollaktiviteter

Kopplat till de väsentliga processer som identifierats i riskbedömningen finns kontrollstrukturer för att hantera och minimera risken för väsentliga fel i den finansiella rapporteringen. Dessa kontrollstrukturer består dels av en organisation med tydliga roller som möjliggör en effektiv, och ur ett intern kontrollperspektiv lämplig, ansvarsfördelning, dels av specifika kontrollaktiviteter som syftar till att upptäcka eller att i tid förebygga risker för väsentliga fel i den finansiella rapporteringen. Viktiga kontrollaktiviteter är tydligt dokumenterade och kopplade till de inneboende risker som de är avsedda att minimera för varje väsentligt konto i resultat- och balansräkning samt relevanta notuppgifter i bolagets årsredovisning. Exempel på kontrollaktiviteter är bland annat tydliga beslutsprocesser och beslutsordningar för väsentliga beslut (t ex investeringar, avtal, godkännande av redovisningstransaktioner), resultatanalyser och andra analytiska uppföljningar, avstämningar, inventeringar och automatiska kontroller i IT-system.

Information och kommunikation

Bolagets styrande dokument i form av policys, riktlinjer och manualer, till den del de avser den finansiella rapporteringen, hålls löpande uppdaterade och kommuniceras via relevanta kanaler, såsom intranät och interna möten. Intern rapportering avseende hur väl den interna kontrollen fungerar sker löpande. För kommunikation med externa parter finns en tydlig policy som anger riktlinjer för hur denna kommunikation bör ske. Syftet med policyn är att säkerställa att alla informationsskyldigheter efterlevs på ett korrekt och fullständigt sätt.

Uppföljning

Under året har Cloetta genomfört tester av utvalda delar av kontrollstrukturen. Dessa uppföljningar av den interna kontrollen inkluderar granskningar av hur väl vissa policys och riktlinjer efterlevs samt utvärdering av effektiviteten i väsentliga kontrollaktiviteter kopplade till risker för väsentliga fel i den finansiella rapporteringen. Utfallet av dessa uppföljningar har avrapporterats till styrelsens revisionsutskott.

Styrelsen utvärderar kontinuerligt den information som bolagsledningen och revisionsutskottet lämnar. Av särskild betydelse för uppföljningen av den interna kontrollen är revisionsutskottets arbete med att följa upp effektiviteten i bolagsledningens arbete på detta område. Arbetet innefattar bland annat att säkerställa att åtgärder vidtas rörande de brister och förslag till åtgärder som framkommit vid den externa revisionen. Vidare har styrelsen och revisionsutskottet en årlig process som säkerställer att lämpliga åtgärder vidtas för de brister och rekommendationer till åtgärder som uppkommer från externrevisionens granskningsinsatser.

Utvärdering av behovet av en särskild granskningsfunktion

Koncernen har idag inte någon särskild granskningsfunktion (internrevision). Uppföljningar av den interna kontrollstrukturen sker genom självutvärderingar och resultatet av dessa sammanställs och rapporteras till styrelsens revisionsutskott. Därför anser styrelsen att det för närvarande inte finns behov av en särskild granskningsfunktion för att utöva en väl fungerande uppföljning av den interna kontrollen.

Styrelsen

Revisors yttrande över bolagsstyrningsrapporten enligt 6 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554)

*Till årsstämman i Cloetta AB (publ.)
Org nr 556308-8144*

Uppdrag och ansvarsfördelning

Vi har granskat bolagsstyrningsrapporten för räkenskapsåret 2009-09-01 – 2010-08-31 på sidorna 48–53. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. Vårt ansvar är att granska bolagsstyrningsrapporten så att vi kan lämna ett skriftligt yttrande enligt 6 kap. 9 § årsredovisningslagen.

Granskningens inriktning och omfattning

Granskningen har utförts i enlighet med god revisionsd i Sverige. Det innebär att vi planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet uttala oss om att bolagsstyrningsrapporten inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för informationen i bolagsstyrningsrapporten. Vi anser att vår revision ger oss rimlig grund för våra uttalanden nedan.

Slutsats

Vi anser att bolagsstyrningsrapporten har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen samt att den är förenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen.

Ljungsbro den 25 november 2010

Helene Willberg
Auktoriserad revisor

(Cloetta, 2010:53)

Bilaga 6: Utdrag ur årsrapport Astra Zeneca

Bolagsstyrningsrapport

systemen för intern ekonomisk och ickeekonomisk kontroll, dels intygar att de följer koncernens policies samt tillämpliga lagar och regelverk (inklusive branschregler) samt att de har rapporterat alla svagheter i kontrollfunktionerna i koncernens kontinuerliga granskningsprocess.

Ramverket för internkontroll har varit gällande under hela räkenskapsåret 2010 och gäller fram till det datum då denna årsredovisning godkänns. Styrelseledamöterna anser att koncernen har ett effektivt inbyggt system för internkontroll och att koncernen följer riktlinjerna i Turnbull-rapporten. Enligt styrelsens uppfattning har ingen betydande avvikelse identifierats i systemet.

Ytterligare information om hur vi hanterar våra affärsrisker finns i Riskhantering på sidan 94 och framåt. Där finns även en lista över de huvudsakliga risker och osäkerheter som vi står inför.

Ersättningar

Information om vår ersättningsstrategi, samt ersättningskommitténs roll och arbete, inklusive vår policy för ersättning till ledningen, finns i Styrelsens rapport om ersättningar från sidan 119.

Relationer till aktieägarna

I rapporteringen av ekonomi och affärsverksamhet till aktieägare och andra intressenter i form av kvartals-, halvårs- och helårsboksutsträvar styrelsen efter att presentera en balanserad och förståelig bedömning av koncernens strategi, ekonomiska ställning och framtidsutsikter.

Vi tillhandahåller information till aktieägarna om koncernen via en rad olika kanaler, inklusive en fullt integrerad hemsida (astrazeneca.com) med ett brett urval information av intresse för institutionella och privata investerare. Vi ser webbplatsen som en viktig kanal för kommunikation med våra aktieägare.

Bolaget har bemyndigats av aktieägarna att lägga ut aktieägarinformation (såsom kallelse till årsstämman och denna årsredovisning) på koncernens hemsida istället för att skicka ut papperskopior till alla aktieägare (om dessa inte själva begärt det). Vi är medvetna om och respekterar att vissa intressenter har andra preferenser vad gäller hur de ska få informationen om bolaget, men vi vill ändå fort-

sätta att främja elektronisk kommunikation med tanke på fördelarna detta ger över traditionell pappersbaserad information, både vad gäller flexibilitet och tillgänglighet, men även vad gäller kostnadsbesparingar och minskad miljöpåverkan genom lägre tryck- och distributionskostnader.

Vi för ofta diskussioner med institutionella aktieägare kring en rad frågor. Dessa inkluderar enskilda möten med några av våra största institutionella aktieägare för att ta del av deras synpunkter. Styrelseledamöterna informeras om eventuella frågor och får regelbundet rapporter och presentationer från den verkställande ledningen och våra mätare som ska hjälpa dem att utveckla en förståelse för de större aktieägarnas syn på koncernen. Från tid till annan genomför vi en revision av våra institutionella aktieägare för att säkerställa att vi kommunicerar tydligt med dem och upprätthåller en högkvalitativ dialog. Resultatet från denna revision redovisas för och diskuteras av hela styrelsen.

Vi tillmötesgår även individuella önskemål *ad hoc* om diskussioner från institutionella aktieägare och analytiker. Vårt Investor Relations-team fungerar som investerarnas huvudsakliga kontakt under året. Som tidigare nämnts står dessutom bolagets Senior Independent Non-Executive Director, för närvarande Michele Hooper, till aktieägarnas förfogande för frågor där kontakter genom normala kanaler som ordförande, koncernchef och/eller finansdirektör inte har kunnat svara, eller i fall där en sådan kontakt är olämplig. Samtliga aktieägare, såväl institutionella som privata, kan på årsstämman ställa frågor till styrelsen om koncernens verksamhet och resultat. Den formella kallelsen till årsstämman skickas till aktieägarna minst en månad i förväg. Ordförandena i styrelsens kommittéer närvarar normalt vid årsstämman för att besvara frågor från aktieägarna. I enlighet med UK Corporate Governance Codes görs uppgifter om aktieägarnas röstning genom fullmakt, inklusive nedlagda röster, tillgängliga på begäran på vår hemsida efter årsstämman.

Revisionskommittén

Ledamöterna i revisionskommittén är Michele Hooper (ordförande i revisionskommittén), Jane Henney, Jean-Philippe Courtois, Rudy Markham och, från hennes utnämning till styrelseledamot den 1 januari 2011, Shriti Vadera. Samtliga är Non-Executive Directors.

(Astra Zeneca, 2010:112)

Regler för bolagsstyrning i USA

Våra amerikanska depåaktier (ADS) handlas på New York-börsen och vi är därför skyldiga att uppfylla den amerikanska finansinspektionens (SEC) rapporteringskrav och andra krav på utländska bolag. Avsnitt 404 i Sarbanes-Oxley-lagen kräver att varje bolag i sin årsredovisning med Form 20-F som inlämnas till SEC inkluderar en rapport där ledningen bekräftar sitt ansvar för att införa internkontroll av den ekonomiska rapporteringen, samt årligen bedöma effektiviteten i denna internkontroll. Vi har uppfyllt de bestämmelser i Sarbanes-Oxley-lagen som gäller för utländska privata bolag. Styrelsen anser också att koncernen fortsätter att ha ett vederhäftigt styrnings- och övervakningssystem, goda rutiner för att i rätt tid inkomma med korrekta rapporter om dess ekonomiska ställning och verksamhetsresultat samt ett effektivt och stabilt system för internkontroll. Vi har inrättat en Informationskommitté (Disclosure committee). Mer information om denna finns i avsnittet Informationskommittén på sidan 116.

Styrelsens bedömning av effektiviteten i den interna kontrollen av den ekonomiska rapporteringen finns i avsnittet Styrelsens ansvar för och rapport om den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering i boks slutet på sidan 136.

Vi är skyldiga att redogöra för alla väsentliga aspekter där våra rutiner för bolagsstyrning avviker från vad som gäller för amerikanska bolag enligt New York-börsens noteringsregler. Dessutom måste vi till fullo följa de bestämmelser i noteringsreglerna som avser revisionskommittéers sammansättning, ansvarsområden och verksamhet. Dessa bestämmelser inkluderar de regler avseende revisionskommittéer som SEC har infört enligt Sarbanes-Oxley-lagen. Vi har granskat de noteringsregler för bolagsstyrning som måste följas av amerikanska bolag enligt New York-börsens noteringsregler och funnit att våra befintliga rutiner för bolagsstyrning i stort sett överensstämmer med reglerna.

(Astra Zeneca, 2010:115)

Styrelsens ansvar för och rapport om den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering

Styrelsen är ansvarig för att införa och upprätthålla tillräcklig intern kontroll avseende ekonomisk rapportering. AstraZenecas interna kontroll avseende ekonomisk rapportering är utformad för att ge rimlig garanti för tillförlitligheten hos den ekonomiska rapporteringen och upprättandet av koncernredovisningen i enlighet med vedertagna redovisningsprinciper.

Få grund av innebörden begränsningar är det möjligt att en intern kontroll avseende ekonomisk rapportering inte hindrar eller inte upptäcker felaktigheter. I bedömningar av effektivitet avseende framtida perioder föreligger risk att kontrollerna blir otillräckliga på grund av ändrade förutsättningar eller på grund av att efterlevnaden av policies eller förfaranden blir sämre.

Styrelsen bedömde effektiviteten hos AstraZenecas interna kontroll avseende ekonomisk rapportering per den 31 december 2010 baserat på de kriterier som framlegats av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission i Internal Control-Integrated Framework. Baserat på denna bedömning anser styrelsen att per den 31 december 2010 är den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering effektiv i förhållande till dessa kriterier.

KPMG Audit Plc, ett oberoende registrerat revisionsföretag, har granskat styrelsens bedömning av den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering per den 31 december 2010, och har, som redogjorts för på sidan 137, lämnat en rapport utan anmärkning om detta.

(Astra Zeneca, 2010:136)

Revisorernas rapport om bokslutet och om den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering (Sarbanes-Oxley-lagen avsnitt 404)

Rapporten nedan lämnas i enlighet med International Standards on Auditing (Storbritannien samt Irland). KPMG Audit Plc har också lämnat ett uttalande som överensstämmer med rekommendationer från Public Company Accounting Oversight Board för god revisionsred i USA och som kommer att inkluderas i årsredovisningen med information från Form 20-F som inlämnas till Securities and Exchange Commission i USA. Dessa rapporter är utan anmärkning och innefattar uttalanden om bokslutet och om effektiviteten i den interna kontrollen avseende ekonomisk rapportering per den 31

december 2010 (Sarbanes-Oxley-lagen avsnitt 404). Styrelsens redogörelse för intern kontroll avseende ekonomisk rapportering redovisas på sidan 136.

KPMG Audit Plc har också rapporterat separat om moderbolaget AstraZeneca PLCs bokslut och om den information i Styrelsens rapport om ersättningar som har angetts vara granskad. Denna revisionsrapport finns på sidan 198.

(Astra Zeneca, 2010:137)

Bilaga 7: Artikel

På kommande två sidor presenteras vår artikel:

Måste företagsskandaler ske för att den interna kontrollen ska tas på allvar?

Intern kontroll har ökat i företag i Sverige. Den externa revisionen av den interna kontrollen har förändrats. Det visar en studie av externrevision av intern kontroll som gjorts av två civilekonomstudenter. Studien baseras på förändringen i Sverige under 2000-talet.



Fokus kring intern kontroll har ökat, speciellt sedan Enron-skandalen i slutet av 2001.

Fem personer på sju av de största revisionsbyråerna intervjuades av Kristina Chronqvist och Emilia Hester, två civilekonomstudenter på Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.

”Medvetenheten om vikten av god intern kontroll och styrelsens ansvar för denna har ökat”, säger Christina, Auktoriserad revisor, Storbyrå C

Svenska affärsskandaler (så som Skandia, Custodia, Carnegie) visade sig inte ha en sådan stor påverkan på intern kontroll som förväntades. Däremot innebar Enron-skandalen i USA samt

efterföljande SOX-lagstiftning, förändringar även i Sverige. Parmalat-skandalen i Italien påverkade även Sverige, genom medlemskapet i EU, då även Sverige måste följa EUs lagförändringar.

Anna, Auktoriserad revisor, Storbyrå A, säger: -De andra skandalerna som inträffat är en mild susning tycker jag i förhållande till Enron, och därmed SOX.

Intern kontroll är ett begrepp som kan betyda både kontroll och styrning. Detta gör att det skapas en viss förvirring kring just intern kontroll och begreppet

används olika på olika företag. Kontroll har länge dominerat betydelsen av intern kontroll, det är inte förrän senare år som intern styrning fått en allt större betydelse.

Svensk kod för bolagsstyrning är en självreglering som skapades 2004 för att stärka och utöka förtroendet för företagen. Vägledningen hade sedan tidigare varit utvecklad, men inte samlats förrän nu. Koden har bidragit till ökad fokus på intern kontroll och till en ökad dokumentation.

COSO-modellen som är central inom intern kontroll visade sig användas av samtliga tillfrågade revisionsbyråer. För att revisorn ska kunna lämna en rimlig försäkran av den finansiella rapporteringen är det av högsta vikt att den interna kontrollen är god. -COSO-komponenterna finns i någon form alltid i företagen oavsett hur man tidigare valt att beskriva eller kategorisera dem, säger Christina, Storbyrå C. - Kontrollmiljön har

blivit jätteviktig. Ett flertal kända incidenter, både i Sverige och utomlands, är indirekt ett resultat av ledningens inställning till risk och kontroll, säger Bertil, Senior manager, Mellanbyrå B.

Vid skandaler ifrågasätts ofta externrevisorns arbete. Förväntningarna från allmänheten, att revisorn ska upptäcka alla oegentligheter, tycks ständigt öka. Många verkar inte förstå att det faktiskt är styrelsen som har det yttersta ansvaret för den finansiella rapporteringen, inte revisorn.

Birgitta, Risk Management Service, Storbyrå B hävdar att i USA är det mer noggrannare kontroller. -I Sverige har vi en kultur i form av att "vi-litar-på-varandra-mentalitet", säger Birgitta, och i Sverige förväntas det att det görs rätt från början.

Tydligen måste en skandal till för att få fart på regelverket. Turnbull som är en vägledning i Storbritannien fanns redan sedan tidigare, trots det var det Enron-skandalen som ledde till införandet av SOX-regleringen.

Precis som vi trodde så har det skett förändringar i revisionen av den interna kontrollen. Än är det för tidigt att uttala sig om vilken effekt HQ Bank-skandalen kommer att påverka den framtida revisionen av intern kontroll.

-Udda transaktioner har blivit lättare att fånga på grund av teknikutvecklingen, säger Adam, Auktoriserad revisor, Mellanbyrå A. Han hade dock hoppats på större förändringar, och hävdar att i Sverige har vi en "det-händer-inte-oss-mentalitet".



Källa: Haglund et al., 2005:64

COSO-modellen. De fördelar som uppnås genom god intern kontroll måste övervägas av de kostnader som är förenliga med densamma. De fem olika kontrollkomponenter som ingår i COSO-modellen är kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information & kommunikation samt tillsyn

Kristina Chronqvist, Emilia Hester