



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen  
FEKN90, Företagsekonomi  
*Examensarbete på Civilekonomprogrammet*  
VT 2014

# Intern kontroll i byggprojekt

**Författare**

Rasmus Gustafsson

Simon Lundgren

**Handledare**

Per Magnus Andersson

# Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Intern kontroll i byggprojekt

**Seminariedatum:** 26 maj 2014

**Ämne/kurs:** FEKN90, Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 HP (30 ECTS)

**Författare:** Rasmus Gustafsson och Simon Lundgren

**Handledare:** Per Magnus Andersson

**Nyckelord:** Intern kontroll, byggprojekt, COSO, agentteori, corporate governance

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur svenska byggföretag arbetar med intern kontroll i byggprojekt.

**Metod:** I studien används en kvalitativ metod tillsammans med en multipel fallstudie bestående av sex fall.

**Teoretiska perspektiv:** Uppsatsen utgår från teoretiska perspektiv inom områdena agentteori, corporate governance, intern kontroll, internrevision, COSO-ramverket samt projektledning.

**Empiri:** Uppsatsens empiri har sin utgångspunkt i sju semistrukturerade intervjuer med representanter från Flex Interior Systems AB, Moelven Eurowand AB, Thage Andersson Byggnads AB, JM AB, NCC Roads AB och Skanska Sverige AB.

**Resultat:** Studiens resultat visar att det finns skillnader i hur olika byggföretag arbetar med intern kontroll i byggprojekt. Resultaten stödjer tidigare forskning som bland annat indikerar att företagens storlek har påverkan på deras arbete inom området bolagsstyrning och intern kontroll.

# Abstract

**Title:** Internal control in construction projects

**Seminar date:** 26th of May 2014

**Course:** FEKN90, Master Thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS)

**Authors:** Rasmus Gustafsson and Simon Lundgren

**Advisor:** Per Magnus Andersson

**Key words:** Internal control, construction projects, COSO, agency theory, corporate governance

**Purpose:** The purpose of this study is to describe and analyse how Swedish construction companies work with internal control in construction projects.

**Methodology:** The research method used in this study is of qualitative approach. The study contains a multiple-case study which consists of six cases.

**Theoretical perspectives:** The study is based on theoretical perspectives within the fields of agency theory, corporate governance, internal control, internal auditing, the COSO framework and project management.

**Empirical foundations:** The empirical data of which we have conducted our study on is based on seven semi-structured interviews with individuals from Flex Interior Systems AB, Moelven Eurowand AB, Thage Anderssons Byggnads AB, JM AB, NCC Roads AB and Skanska Sverige AB.

**Results:** Our findings indicate that there are differences in how construction companies are working with internal control in construction projects. The findings are consistent with previous research which indicates, among other, that the size of the companies affects their work within the field of corporate governance and internal control.

# Förord

Vi vill tacka vår handledare Per Magnus Andersson för goda råd och kritisk granskning. Vi vill också rikta ett tack till de företag och respondenter som har ställt upp på att bli intervjuade.

Lund, 16 maj 2014

---

Rasmus Gustafsson

---

Simon Lundgren

## Innehållsförteckning

1 Inledning	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problemdiskussion .....	10
1.3 Syfte .....	11
1.4 Avgränsning.....	11
1.5 Disposition .....	12
2 Metod	13
2.1 Forskningsstrategi .....	13
2.2 Forskningsdesign .....	14
2.3 Forskningsmetod .....	15
2.4 Primär- och sekundärdata.....	16
2.5 Urval av fall.....	16
2.6 Urval av respondenter .....	17
2.6.1 Flex Interior Systems AB.....	18
2.6.2 Moelven Eurowand AB.....	18
2.6.3 Thage Anderssons Byggnads AB.....	19
2.6.4 JM AB.....	19
2.6.5 NCC Roads AB.....	19
2.6.6 Skanska Sverige AB.....	19
2.7 Metodkritik .....	19
2.7.1 Validitet.....	21
2.7.2 Reliabilitet.....	21
2.8 Källkritik .....	22
3 Teori	23
3.1 Agentteori.....	23
3.2 Corporate governance.....	24
3.3 Intern kontroll.....	26
3.3.1 Internrevision.....	27
3.4 COSO-ramverket.....	29
3.4.1 Kontrollmiljö.....	30
3.4.2 Riskbedömning.....	30
3.4.3 Kontrollaktiviteter .....	31
3.4.4 Information och kommunikation.....	31
3.4.5 Övervakning och uppföljning.....	31
3.5 Projektledning.....	32
3.6 Beskrivnings- och analysmodell .....	33

4 Gällande rätt	35
4.1 Aktiebolagslagen .....	35
4.2 Årsredovisningslagen .....	37
4.3 Svensk kod för bolagsstyrning .....	37
4.3.1 Bakgrund .....	37
4.3.2 Gällande kod .....	39
4.3.3 Vägledning .....	40
5 Empiri	42
5.1 Flex Interior Systems AB .....	42
5.1.1 Planering .....	42
5.1.2 Genomförande .....	43
5.1.3 Avslut .....	45
5.1.4 Övergripande .....	46
5.2 Moelven Eurowand AB .....	48
5.2.1 Planering .....	48
5.2.2 Genomförande .....	49
5.2.3 Avslut .....	50
5.2.4 Övergripande .....	51
5.3 Thage Anderssons Byggnads AB .....	52
5.3.1 Planering .....	52
5.3.2 Genomförande .....	53
5.3.3 Avslut .....	55
5.3.4 Övergripande .....	56
5.4 JM AB .....	57
5.4.1 Planering .....	58
5.4.2 Genomförande .....	59
5.4.3 Avslut .....	60
5.4.4 Övergripande .....	62
5.5 NCC Roads AB .....	63
5.5.1 Planering .....	63
5.5.2 Genomförande .....	64
5.5.3 Avslut .....	65
5.5.4 Övergripande .....	66
5.6 Skanska Sverige AB .....	67
5.6.1 Planering .....	68
5.6.2 Genomförande .....	68
5.6.3 Avslut .....	70
5.6.4 Övergripande .....	71
6 Empirisk jämförelse	73
6.1 Planering .....	73
6.2 Genomförande .....	76
6.3 Avslut .....	80

6.4 Övergripande .....	83
7 Analys	88
7.1 Poängbedömning.....	88
7.1.1 Planering.....	89
7.1.2 Genomförande.....	90
7.1.3 Avslut.....	92
7.1.4 Övergripande.....	94
7.2 Sammanställning av poängbedömning.....	95
7.3 Analys av poängbedömning .....	96
7.3.1 Hur arbetar byggföretag med intern kontroll i byggprojekt? .....	97
7.3.2 Hur skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag? .....	99
7.3.3 Varför skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag? ....	102
8 Resultat och resultatdiskussion	105
8.1 Resultat.....	105
8.2 Resultatdiskussion.....	106
8.3 Förslag till framtida forskning .....	107
Källförteckning	108
Bilagor	117
Bilaga 1- Intervjuguide.....	117
Bilaga 2 – Resultat av poängbedömning i planeringsfasen.....	120
Bilaga 3 – Resultat av poängbedömning i genomförandefasen.....	121
Bilaga 4 – Resultat av poängbedömning i avslutsfasen.....	122
Bilaga 5 – Resultat av poängbedömning för övergripande funktioner .....	123
Bilaga 6 – Artikel.....	124

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Koden	Svensk kod för bolagsstyrning
Kollegiet	Kollegiet för svensk bolagsstyrning
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1544)



# 1 Inledning

Detta kapitel inleds med en bakgrund till uppsatsens ämnesinriktning och efterföljs av en problemdiskussion. Denna problemdiskussion leder sedermera fram till studiens problemformulering och syfte.

## 1.1 Bakgrund

Vikten av att ett företag besitter en väl fungerande intern kontroll har ökat mer och mer under senare tid. De företagsskandaler, exempelvis Enron, Worldcom och HQ Bank, vilka har associerats med en bristande intern kontroll har resulterat i att intresset för ämnet har ökat (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). Power (2007) menar att intern kontroll har växt från att ha varit en teknisk och byråkratisk funktion, till att ha fått större utrymme i offentligheten. Han menar även att den interna kontrollens organisatoriska och reglerande betydelse har ökat över hela världen.

Revisorer har under en lång tid varit bekanta med begreppet intern kontroll (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). Power (2007) menar att intern kontroll tidigare bara var en angelägenhet för specialister. Maijoor (2000) skriver om utvecklingen av begreppet intern kontroll, han menar att det har utvecklats från att bara ha omfattat redovisningskontroller till att omfatta en mängd andra aktiviteter utöver dessa. Författaren beskriver den interna kontrollens ökade uppmärksamhet som att det har skett en explosion av intern kontroll. Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) menar att intern kontroll har blivit en företeelse som också är av betydelse för intressenter som inte hör till revisionsbranschen.

Den svenska lagstiftningen har skärpts beträffande intern kontroll till följd av det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Utöver en skärpt lagstiftning har rekommendationer på området införts, i form av *Svensk kod för bolagsstyrning* (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). I den första versionen av Svensk kod för bolagsstyrning anges att det finns anledning att se över bolagsstyrningen av svenska företag. En anledning till detta är de företagsskandaler som omvärlden har utsatts för. En annan anledning är att en stor del av Sveriges befolkning är aktieägare, och att de således påverkas av hur de svenska noterade bolagen styrs (Kodgruppen 2004c). Den skärpta lagstiftningen samt rekommendationerna arbetades fram för att bland annat undvika nya företagsskandaler (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson, 2013).

En bransch som får kritik av både sin branschorganisation och sitt fackförbund för dess problematiska situation är byggbranschen (Månsson & Lindholm, 2013). Branschens problematik uppmärksammades även av en utredning från Socialdepartementet, vilken redogör för både svartarbete och kartellbildning

(Byggkommissionen 2002). Svartarbete inom byggsektorn behandlas också i en utredning av Finansdepartementet (2014). Byggbranschen har stora problem med stölder, varje år försvinner mängder av verktyg och maskiner från byggarbetsplatserna. Det sammanlagda värdet av stölderna uppgår varje år till miljardbelopp (Hindersson, 2012).

## 1.2 Problemdiskussion

Byggkommissionen fick 2002 ett uppdrag av regeringen som innebar att kommissionen bland annat skulle granska byggbranschen. Utredningen resulterade i betänkandet *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn* (SOU 2002:115). I betänkandet beskrivs byggbranschen som en bransch med ett flertal problem. Ett av problemen som beskrivs är det svaga konkurrenstrycket, vilket de anser medföra exempelvis dålig kvalitet och låg produktivitet. Två andra problem som beskrivs i betänkandet är branschens omfattande svartarbete och kartellverksamhet. Kommissionen skriver emellertid att denna problematik inte gäller alla entreprenörer (Byggkommissionen 2002). Vidare skriver kommissionen att majoriteten av branschens aktörer bekräftar förekomsten av de problem som kommissionen presenterar “[...] men genomgående inte anser sig ha någon roll att spela när det gäller problemens uppkomst eller lösning” (Byggkommissionen 2002, s. 20). Finansdepartementet (2014) behandlar också problematiken med svartarbete i byggbranschen. De skriver i sin utredning att det finns en stark efterfrågan i branschen på åtgärder mot problemet.

Under hösten 2001 informerades Konkurrensverket om att en omfattande kartellverksamhet bedrevs inom byggbranschen, vilken senare skulle visa sig omfatta några av branschens största företag. De inblandade företagen dömdes av Stockholms tingsrätt 2007 och senare av Marknadsdomstolen 2009 för överträdelser av konkurrenslagen till att erlagga konkurrensskadeavgifter som totalt uppgick till cirka en halv miljard kronor (Konkurrensverket 2009).

I en debattartikel i Svenska Dagbladet uttalar sig Sveriges Byggindustriers vd tillsammans med Byggnads förbundsordförande starkt kritiskt mot den nuvarande situationen i byggbranschen. Författarna menar att svartarbete är en stor belastning för branschen (Månsson & Lindholm, 2013). Skatteverket anger i deras skattefelskarta från 2008 att det totala skattefelet uppgår till 133 miljarder kronor. Enligt rapporten står svartarbete för cirka 66 miljarder kronor av den totala summan (Skatteverket 2008). Sveriges Byggindustrier och Byggnads uppger att ungefär 10 miljarder kronor av de uteblivna skatteintäkterna går att hänföra till byggsektorn (Månsson & Lindholm, 2013).

Arbetsmiljöverket (2013) anger att “[b]yggbanschen är en av de mest olycksdrabbade branscherna i Sverige”. Under perioden 2006 - 2012 inträffade ungefär en dödsolycka i månaden, och 3 000 arbetsskador från byggbranschen anmäls varje år.

Byggbranschen är av stor betydelse för Sverige och enligt Sveriges Byggindustrier (2013) står denna för 9 % av

Sveriges BNP och totalt arbetar 11 % av Sveriges förvärvsarbetare inom denna sektor. Den problematik vi har redogjort för ovan kan tyda på en bristande intern kontroll, därför anser vi att det är relevant att studera byggbranschen utifrån företagens intern kontroll. Vi anser att en fungerande byggsektor är av stor betydelse för branschens aktörer, dess konsumenter och samhället i stort. Eftersom byggbranschen har haft stora problem under en längre tid med exempelvis olyckor, skandaler och oegentligheter vore det intressant att studera likheter och skillnader i hur olika byggföretag arbetar med intern kontroll. Det vore också intressant att studera dessa skillnader.

Byggmiljön är till sin karaktär både komplicerad och osäker, vilket medför en viss problematik med att åstadkomma ett framgångsrikt byggprojekt (Jaselskis & Ashley 1991). Ett byggprojekt mäts ofta enligt tre parametrar. De tre parametrarna är budget, tid och kvalitet (Tabish & Jha 2012). Ling och Ang (2013) menar att faktorer som kan påverka ett projekts utfall kan exempelvis vara relaterat till projektledning, mänskligt handlande, specifika moment i projektet, leverantörerna, externa händelser samt till projektets kontrollsystem.

Med anledning av att det således finns ett flertal faktorer som påverkar ett projekt anser vi att ett projekt kan vara i behov av en fungerande intern kontroll för att projektet ska kunna resultera i ett tillfredsställande utfall. Därför vore det intressant att studera byggbranschens arbete med intern kontroll i byggprojekt.

Då vi avser att studera skillnader i hur företag arbetar med intern kontroll anser vi att det är lättare att få en förståelse för företagens intern kontroll om vi utgår från en bransch, vilken i vår studie är byggbranschen. Med utgångspunkt i diskussionen ovan har vi valt följande problemformulering:

- Hur arbetar byggföretag med intern kontroll i byggprojekt?
- Hur skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag?
- Varför skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag?

### 1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur svenska byggföretag arbetar med intern kontroll i byggprojekt.

### 1.4 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa uppsatsen till att endast omfatta svenska byggföretags arbete med intern kontroll i byggprojekt och således inte andra typer av projekt som kan omfattas av deras verksamhet.

## 1.5 Disposition

**Kapitel 2:** I det andra kapitlet redogör vi för studiens metodval. Kapitlet beskriver också hur urval samt insamling av empirisk data har genomförts.

**Kapitel 3:** Detta kapitel utgör uppsatsens teoretiska referensram. Kapitlet behandlar agentteori, corporate governance, intern kontroll, internrevision, COSO-ramverket samt projektledning.

**Kapitel 4:** Detta kapitel ger en översikt av svensk gällande rätt angående bolagsstyrning och intern kontroll.

**Kapitel 5:** I detta kapitel presenterar vi insamlad empirisk data. Kapitlet beskriver fallföretagen, dess verksamhet samt hur de arbetar med intern kontroll i byggprojekt.

**Kapitel 6:** I detta kapitel jämför vi fallföretagen med varandra samt mot den teoretiska referensramen.

**Kapitel 7:** Detta kapitel består av en analys där studiens fallföretag bedöms efter deras arbete med intern kontroll i byggprojekt. Dessutom analyserar vi likheter och skillnader mellan fallföretagen och vad dessa skillnader kan bero på.

**Kapitel 8:** I detta kapitel presenterar vi studiens resultat samt diskuterar studiens begränsningar och generaliserbarhet. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

## 2 Metod

Detta kapitel beskriver och motiverar våra val av forskningsstrategi, forskningsdesign och forskningsmetod. Vi beskriver och motiverar också vårt urval av fallföretag och respondenter. Kapitlet avslutas med att behandla metod- och källkritik.

### 2.1 Forskningsstrategi

Bryman och Bell (2013) presenterar två forskningsstrategier, den *kvantitativa* och den *kvalitativa*. Enligt Holme och Solvang (1997) finns det emellertid ingen definitiv distinktion mellan dessa strategier. Det som utmärker en kvalitativ metod är bland annat att forskaren fokuserar på att erhålla stor kunskap om färre fall och därför uppnår ett större djup. Genom kvalitativa metoder fokuserar forskare på att beskriva och få en förståelse. Det som däremot utmärker en kvantitativ metod är att forskaren bland annat fokuserar på att erhålla mindre kunskap om ett stort antal fall, och därav uppnå en bredd. Genom kvantitativa metoder fokuserar forskaren på att beskriva och förklara (Holme & Solvang 1997).

Bryman och Bell (2013) anger att de två metoderna också skiljer sig åt vid insamling och analys av data. Den kvantitativa forskningsstrategin fokuserar oftare på kvantifiering, till skillnad från den kvalitativa som oftare fokuserar på ord (Bryman & Bell 2013). Holme och Solvang (1997) menar att den huvudsakliga skillnaden mellan de två metoderna är den kvantitativa forskningsmetodens konvertering av data till siffror och kvantiteter.

Enligt avsnitt 1.3 *Syfte* avsåg vi med studien att *beskriva* och analysera hur byggföretag arbetar med intern kontroll i projekt. Avsikten var att få en fördjupad kunskap och *förståelse* om hur några utvalda fallföretag arbetar med intern kontroll under projekt. Vi avsåg således att beskriva och få en förståelse för den företeelse vi studerar, vilket stämmer överrens med det som Holme och Solvang (1997) menar är utmärkande för en kvalitativ metod. Utgångspunkten för valet av forskningsstrategi var hur vi ansåg att uppsatsens syfte skulle kunna genomföras på bästa sätt för att kunna besvara uppsatsens problemformulering. Vi valde därför att använda oss av en kvalitativ forskningsstrategi. Vi ansåg att en kvantitativ forskningsstrategi, enligt de utmärkande drag som Holme och Solvang (1997) enligt ovan presenterar, inte skulle ge oss lika djup kunskap och förståelse som en kvalitativ forskningsstrategi skulle.

Holme och Solvang (1997) menar att kvantitativa metoder bidrar till att forskaren kan göra statistiska generaliseringar om den population han eller hon har gjort sitt urval från. Med anledning av att vi inte avsåg

detta, samt att vi hade en begränsad tidsram, valde vi att inte använda oss av, eller komplettera studien med, kvantitativa metoder.

Valet av forskningsstrategi, som i vårt fall är en kvalitativ, är dock inte den enda fråga man behöver ta ställning till vid utformandet av en forskningsmetod. Enligt Bryman och Bell (2013) ska ytterligare två frågor behandlas, närmare bestämt valen av forskningsdesign och forskningsmetod. Dessa val kommer att avgöra hur undersökningen kommer att utföras (Bryman & Bell 2013). Bryman och Bell (2013) menar att de två begreppen kan vara svåra att särskilja, där innebörden kan förefalla vara den samma. Författarna belyser emellertid vikten av att särskilja begreppen, vilket vi därför ska göra nedan.

## 2.2 Forskningsdesign

Bryman och Bell (2013) anger att en studies forskningsdesign innebär en ram för både insamling och analys av empirisk data. Författarna redogör för fem varianter av forskningsdesign: experimentell design, fallstudiedesign, komparativ (jämförande) design, longitudinell design och tvärsnittsdesign. Eisenhardt och Graebner (2007) menar att fallstudien som forskningsdesign kommit att bli mer frekvent använd, samt att det är en design som väldigt många inflytelserika studier har grundat sig på. En fallstudie kan grundas på kvalitativ data, kvantitativ data eller en kombination av de båda (Eisenhardt 1989b). Bryman och Bell (2013) menar att en sådan kombination är vanlig beträffande fallstudier.

Yin (2014, s. 2) anser att en fallstudie är att föredra i följande situation:

- (1) [T]he main research questions are 'how' or 'why' questions;
- (2) a researcher has little or no control over behavioral events;
- and (3) the focus of study is a contemporary (as opposed to entirely historical) phenomenon.

Vi valde att använda en fallstudiedesign då vi ansåg att vår situation överensstämde med den situation som Yin (2014), enligt ovan, anser vara lämplig för en fallstudie. För det första återfinns ordet *hur* i både problemformuleringen och syftet. För det andra ansåg vi att vi inte kunde påverka relevanta beteendemässiga händelser. För det tredje ansåg vi att studien skulle behandla ett samtida fenomen (se avsnitt 1.1 *Bakgrund* och 1.2 *Problemdiskussion*). Yin (2014) förklarar att en fallstudiedesign kan innehålla en studie av såväl ett som flera fall. Författaren benämner en studie av ett fall *single-case study*, och en studie av flera fall *multiple-case study*. Bryman och Bell (2013) menar att multipla fallstudier är relativt vanliga inom den företagsekonomiska forskningen, vilka ofta används för att jämföra olika företag med varandra. Vi har valt att använda en multipel fallstudie då vi har avsett att jämföra olika fallföretag med varandra.

## 2.3 Forskningsmetod

Efter att valet av forskningsdesign är utfört är det dags att välja forskningsmetod. En forskningsmetod innebär den teknik som ska användas för att samla in empirisk data. Det finns olika typer av forskningsmetoder. Det finns exempelvis enkäter, intervjuer och observationer. Intervjuer kan vara ostrukturerade, semistrukturerade eller strukturerade (Bryman & Bell 2013). Enligt avsnitt 2.1 *Forskningsstrategi* valde vi att använda oss av en kvalitativ forskningsstrategi i denna studie. Som forskningsmetod valde vi att använda oss av intervjuer, vilket Yin (2014) anser vara en av de mest betydelsefulla källorna till information under en fallstudie. Bryman och Bell (2013) hävdar att intervjuer inom kvalitativ forskning har en tendens att vara mindre strukturerade än inom kvantitativ forskning. Vidare hävdar författarna att ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer används frekvent inom kvalitativ forskning.

För att vi skulle kunna genomföra studien på ett bra sätt valde vi att samla in empirisk data genom intervjuformen semistrukturerade intervjuer. En semistrukturerad intervju innebär en flexibel intervjuprocess som ger intervjupersonen en betydande frihet vid formulering av svaren på intervjufrågorna. Intervjuformen medför också en flexibilitet för forskaren, då han eller hon i intervjusituationen endast utgår från en intervjuguide. Forskaren är alltså inte bunden till att strikt följa denna intervjuguide. Han eller hon tillåts därför exempelvis ställa ytterligare frågor eller ändra ordningsföljden på frågorna i intervjuguiden (Bryman & Bell 2013). Denna intervjuform tilltalade oss då den kräver en viss struktur, vilket vi avser att ha för att kunna behandla samma ämnen under samtliga intervjuer. Den tillåter även en viss flexibilitet, vilket vi redogjorde för ovan, som medför att vi kan anpassa intervjun efter den aktuella situationen.

Holme och Solvang (1997) hävdar emellertid att den flexibilitet som exempelvis vår forskningsmetod medför inte enbart behöver medföra fördelar. Denna flexibilitet kan medföra problem vid en jämförelse av de olika intervjuernas insamlade data, exempelvis med anledning av skillnader i upplägg av frågor samt forskarnas ökade kunskap av ämnet under studiens fortgång. En fördel med att kunna anpassa intervjuerna efter såväl situationen som intervjupersonen är att det gör insamlad data trovärdig (Holme & Solvang 1997).

Under semistrukturerade intervjuer utgår alltså forskaren från en intervjuguide (Bryman & Bell 2013), vilket även vi gjorde under intervjuerna till denna uppsats. I en intervjuguide bör frågorna organiseras efter relevanta teman för att uppnå en viss struktur. Den bör inte innehålla ledande frågor (Bryman & Bell 2013). Holme och Solvang (1997) understryker vikten av att forskaren inte ska ha en allt för stor påverkan på intervjuer inom kvalitativ forskning. Därför bör inte standardiserade frågeformulär användas (Holme & Solvang 1997).

När vi utformade vår intervjuguide beaktade vi samtliga ovan nämnda aspekter. Utgångspunkten för utformandet var att vi skulle kunna besvara problemformuleringen och uppfylla syftet. Vi valde att inleda intervjuguiden med att fråga om relevant bakgrundsinformation, exempelvis namn, position och ansvarsområde. Bryman och Bell (2013, s. 484) anger att det är viktigt att inkludera en fråga om bakgrundsinformation “[...] eftersom detta är viktigt för att man ska kunna sätta in hans eller hennes svar i ett sammanhang”.

Med utgångspunkt i presenterad teori i avsnitt 3.5 *Projektledning*, samt i samråd med representanter från två av fallföretagen, valde vi att dela upp ett byggprojekt i tre faser. Dessa faser var planering, genomförande och avslut, vilka även var de faser vi avsåg att ställa frågor om under intervjuerna. För att få ytterligare struktur på intervjuguiden valde vi att dela in respektive projektfas i COSO-ramverkets komponenter (se avsnitt 3.4 *COSO-ramverket*). Det var således de tre projektfaserna tillsammans med dess underrubriker, i form av COSO-ramverkets komponenter, som representerade de teman vi valde att organisera frågorna efter. Vi valde att avsluta intervjuguiden med rubriken *övergripande* och även den hade COSO-ramverkets komponenter som underrubriker. Intervjuguiden finns i sin helhet som bilaga till uppsatsen, se *Bilaga 1*.

Intervjuguiden innehöll inledande frågor. Under intervjusituationen var vi väldigt noga med att lyssna på vad respondenten berättade och ställa uppföljningsfrågor för att både öka vår förståelse och för att få djupare kunskap om ämnet. Inledande frågor samt uppföljningsfrågor är två typer av intervjufrågor som Kvale och Brinkmann (2009) beskriver som viktiga under en intervju. Vi genomförde alla intervjuer personligen hos respektive fallföretag. Anledningen till att vi valde att genomföra fysiska möten var att vi ansåg att det gav oss en bättre kontakt med respondenterna än vad andra alternativa intervjumetoder skulle göra, exempelvis telefonintervjuer eller mejlintervjuer. Genom att få en bättre kontakt med respondenterna hoppades vi både kunna minska risken för feltolkning och öka vår förståelse för respektive fallföretag. För att ytterligare minska risken för feltolkning spelade vi in intervjuerna. I de fall vi har behövt komplettera intervjuerna i efterhand har vi främst använt oss av telefon och mejl. Intervjuerna presenteras i *Tabell 1*.

## 2.4 Primär- och sekundärdata

Valet av undersökningsmetoden semistrukturerade intervjuer innebär att insamlad empirisk data genom intervjuerna utgör uppsatsens primärdata (Lundahl & Skärvad 1999). Att samla in empirisk data genom intervjuer anser Yin (2014) vara en av de mest betydelsefulla källorna till information när man genomför en fallstudie, vilket även har nämnts ovan. Vår empiriska studie baseras dock inte enbart på primärdata. Dokument som beskriver fallföretagens interna kontroll samt dess årsredovisningar har vi i möjligaste mån använt för att komplettera insamlad primärdata. Dessa dokument och årsredovisningar klassas som sekundärdata (Lundahl & Skärvad 1999). Yin (2014) beskriver de sex mest använda informationskällorna, och inkluderar då både intervjuer och dokument. Eisenhardt (1989b) menar att det vid fallstudier är vanligt att kombinera olika metoder för att samla in studiens empiriska data. De dokument som beskriver fallföretagens interna kontroll har vi endast haft tillgång till när vi besökte dem.

## 2.5 Urval av fall

Urvalet av fall är en viktig del av en fallstudie (Eisenhardt 1989b). Under urvalsprocessen erfor vi problematiken med att avgöra hur stort urvalet av fallföretag skulle vara. Enligt Bryman och Bell (2013) är det



något som studenter ofta har frågor om. Avsikten med uppsatsen har inte varit att få en representativ bild av hur byggföretag arbetar med intern kontroll, vilket vi ansåg kräva ett representativt urval ur en population. Holme och Solvang (1997, s. 101) anger att “[s]tatistisk generalisering och representativitet är inte några centrala syften i kvalitativa metoder”. Vi hade i stället som avsikt att beskriva och analysera hur ett antal svenska byggföretag arbetar med intern kontroll i byggprojekt.

Eisenhardt (1989b) menar att det inte finns något idealiskt antal fall som bör ingå i en fallstudie, men att det ofta går bra med ett antal mellan fyra och tio. En aspekt vi beaktade när vi skulle besluta om storleken på urvalet var tidsaspekten, vilken är en av de faktorer som enligt Bryman och Bell (2013) påverkar beslutet. Enligt Lundahl och Skärvad (1999, s. 191) är beslutet “[...] bl a en avvägningsfråga mellan *bredd* (översikt) och *djup* i studien”. Då vi ansåg att nå ett visst djup med studien gjorde vi en avvägning mellan antalet fall och möjligheten till att genomföra en tillräcklig beskrivning och analys av respektive fall. Vi ansåg att sex fall var ett tillräckligt antal för att vi skulle kunna genomföra en tillräcklig beskrivning och analys av respektive fall. Vidare ansåg vi att sex fall också var tillräckligt för att uppfylla uppsatsens syfte och besvara problemformuleringen.

Enligt avsnitt 1.3 *Syfte* innehåller uppsatsens syfte begreppen *byggföretag* och *byggprojekt*, vilket medför att fallföretagen måste omfattas av våra definitioner av dessa begrepp. Vi definierar begreppet byggföretag som ett företag med verksamhet inom ett eller flera av följande områden: husbyggande, anläggningsbyggande, byggservice och vägservice. Begreppet byggprojekt definierar vi som ett projekt inom ett eller flera av följande områden: husbyggande, anläggningsbyggande, byggservice och vägservice. För att uppsatsen inte skulle innehålla en allt för homogen grupp av fallföretag valde vi att inkludera företag av varierande storlek. Ett företags storlek valde vi att bedöma utifrån omsättning och antal anställda. Vi är emellertid väl medvetna om att det finns andra variabler att ta hänsyn till vid en sådan bedömning. Urvalsprocessen resulterade i ett avsiktligt urval utifrån de två begreppen ovan samt förhoppningen om en storleksvariation. Yin (2013) skriver att man med ett avsiktligt urval har som mål att inkludera de fall som ger mest relevant information angående uppsatsens inriktning. Det avsiktliga urvalet resulterade i att följande fallföretag inkluderades i studien: Flex Interior Systems AB, Moelven Eurowand AB, Thage Anderssons Byggnads AB, JM AB, NCC Roads AB, Skanska Sverige AB.

## 2.6 Urval av respondenter

Holme och Solvang (1997) betonar vikten av att göra ett bra urval av personer som ska intervjuas. Om syftet med en intervju är att öka kunskapen om ett fenomen ska urvalet vara systematiskt utfört utifrån bestämda kriterier (Holme & Solvang 1997). Vi ansåg att intervju personer hos fallföretagen som är väl insatta i den företeelse vi studerar, vilket enligt Holme och Solvang (1997) ökar informationsinnehållet. Holme och Solvang (1997) skiljer på en *respondent* och en *informant*. En respondent är en person som personligen är delaktig i det fenomen vi undersöker. En informant är däremot en person som befinner sig utanför det fenomen vi undersöker, men som emellertid har kunskaper om det (Holme & Solvang 1997). Med anledning

av att vi avsåg att intervjua personer hos fallföretagen som var involverade i företagens intern kontroll, och därav har goda kunskaper på området, bedömer vi att intervjupersonerna bör kallas respondenter.

Valet av respondenter gjorde vi i samråd med respektive fallföretag. Tillsammans med respektive fallföretag kom vi fram till vem eller vilka som var bäst lämpade att ingå i studien, utifrån såväl kunskap som arbetsområde. Uppsatsens respondenter presenteras i de följande sex avsnitten.

**Tabell 1** Förteckning över uppsatsens intervjuer.

Fall	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Intervjuform	Personlig intervju	Personlig intervju	Personlig intervju	Personlig intervju	Personlig intervju	Personlig intervju
Respondent	Controller & Produktchef	Ekonomichef	Ekonomichef	Koncern-controller	Arbetschef	Chef för Verksamhetsutveckling
Datum	2014-03-11	2014-03-11	2014-03-05	2014-03-13	2014-04-05	2014-03-13
Plats	Huvudkontor, Örebro	Huvudkontor, Örebro	Huvudkontor, Kristianstad	Huvudkontor, Solna	Lund	Huvudkontor, Stockholm
Längd	1h 38 min	2h 2 min	1h 40 min	1h 9 min	1h 6 min	1h 36 min

### 2.6.1 Flex Interior Systems AB

Charlotta Malmberg arbetar sedan ett år tillbaka som controller på Flex Interior Systems AB. Hon har arbetat i företaget sedan 2000. Malmberg förklarar att hennes arbetsuppgifter som controller innebär att dels kontrollera att verksamheten följer uttalade regler och rutiner, dels genomföra ekonomiska uppföljningar av avslutade projekt. Vidare förklarar hon att tjänsten som controller inte existerade inom företaget innan hon fick den. Anledningen till att tjänsten bildades var att företaget kände ett behov av en funktion som är ansvarig för att rutiner följs och övervakas.

Företagets produktchef har jobbat i företaget sedan 1992. Produktchefen är ansvarig för företagets produktutveckling och projektberedningsavdelning.

### 2.6.2 Moelven Eurowand AB

Henrik Lundgren arbetar som ekonomichef på Moelven Eurowand AB, vilket han har gjort under de senaste fem åren. Han har sedan tidigare en lång erfarenhet av rollen som ekonomichef från andra arbetsplatser.

### **2.6.3 Thage Anderssons Byggnads AB**

Elisabeth Johannesson arbetar som ekonomichef på Thage Anderssons Byggnads AB, och denna uppgift har hon haft under de senaste fem åren. Hon har arbetat inom företaget sedan 1993. Johannesson förklarar att rollen som ekonomichef inkluderar ansvar för intern kontroll, bokslut, budgetering, löpande redovisning och fakturor.

### **2.6.4 JM AB**

Kjell Falkenström arbetar som koncerncontroller på JM AB och är ansvarig för företagets verksamhetsrevision. Falkenström förklarar att företagets verksamhetsrevision delvis kan likställas med en internrevisionsfunktion. En viktig skillnad är att JM:s verksamhetsrevision försöker ta ett mer operativt grepp genom att granska företagets verksamhetssystem. Dessa granskningar fokuserar på att säkerställa att verksamheten bedrivs på ett effektivt och bra sätt, och således inte enbart på att kontrollera att formella krav och regler följs.

### **2.6.5 NCC Roads AB**

Bengt Gustafsson arbetar som arbetschef på NCC Roads AB, vilket innebär att han arbetar under sektorschefen för den svenska avdelningen. Gustafsson har samordningsansvar för sin region och arbetar bland annat med prognoser och budgetar för deras projekt. Han har haft liknande roller sedan 2006. Innan dess arbetade han som platschef och han har arbetat i företaget sedan 1978.

### **2.6.6 Skanska Sverige AB**

Peter Fredriksson arbetar sedan 2012 som chef för verksamhetsutveckling på Skanska Sverige AB. Han har arbetat på avdelningen för verksamhetsutveckling i cirka fem år. Avdelningen för verksamhetsutveckling ansvarar för att samordna, förvalta och utveckla Skanskas ledningssystem. Ledningssystemet består bland annat av blanketter, checklistor och processbeskrivningar. Fredriksson är också ansvarig för att följa upp verksamhetens användning av ledningssystemet.

## **2.7 Metodkritik**

Det finns kritik mot kvalitativa forskningsstrategier som vi anser är viktigt att belysa. Bryman och Bell (2013) anger att vanlig kritik mot kvalitativ forskning är att den ibland anses vara subjektiv. Detta med anledning av den nära kontakten med undersökningsobjekten samt att forskningsresultatet i för stor omfattning grundas på vad forskarna själva anser är viktigt (Bryman & Bell 2013). Vidare anger Bryman och Bell (2013) att ett annat perspektiv av kritik mot kvalitativ forskning är att det ibland anses vara svårt att reproducera en genomförd kvalitativ studie, med anledning av att den ofta är ostrukturerad och beroende av forskaren.

Ett tredje vanligt perspektiv av kritik är att kvalitativ forskning ofta innebär problem med att göra generaliseringar utanför de berörda fallen, om valet av intervjuobjekt inte är gjort genom ett statistiskt urval. Insamlad data kan då inte anses som representativ för andra fall än de som berörs i undersökningen (Bryman & Bell 2013). Problemet med representativitet och generalisering inom kvalitativ forskning är något som också Holme och Solvang (1997) och Lundahl och Skärvad (1999) behandlar. Vi har dock inte haft som avsikt att generalisera våra resultat bortom denna studies kontext.

Yin (2014) redogör för traditionella bekymmer kopplade till användandet av en fallstudiedesign, och menar att den i vissa fall anses ha en bristfällig stringens. Forskare som har använt sig av en fallstudiedesign har, vid för många tillfällen, tillåtit att såväl slutsatser som resultat påverkats av tvetydiga bevis. Det är inte lika stor risk att en sådan brist förekommer när andra forskningsmetoder används. Det kan bero på att det inte finns en lika stor mängd texter som behandlar fallstudier och dess tillvägagångssätt som det finns för andra forskningsmetoder. Det finns en risk för förväxling mellan fallstudieforskning och den typ av fallstudier som används i undervisning. Material från en fallstudie kan medvetet ändras för att på ett mer effektivt sätt påvisa något i undervisningen. Ett sådant beteende är emellertid förbjudet inom forskning. En forskare måste anstränga sig för att åstadkomma en rättvis presentation av alla bevis. En annan oro är att fallstudier inte genererar ett tillräckligt underlag för generalisering (Yin 2014).

En forskare bör sluta lägga till ytterligare fall till sin fallstudie när han eller hon har nått *teoretisk mättnad* (Eisenhardt 1989b). Begreppet teoretisk mättnad beskrivs av Glaser och Strauss (1967) som det stadium när forskaren inte längre gör nya upptäckter, och således gång på gång upplever likartade fall. Eisenhardt (1989b) menar att forskare, i praktiken, kombinerar teoretisk mättnad med exempelvis tidsåtgången för att besluta om att inte lägga till något ytterligare fall. Yin (2013) menar att ett större antal generellt sett kan åstadkomma ett ökat förtroende för studiens resultat. Efter att vi hade studerat de sex fallen upplevde vi ett visst mått av teoretisk mättnad. Det var emellertid uppsatsens begränsade tidsram och omfattning som avgjorde att vi inte valde att inkludera något ytterligare fall. Vi upplevde att mervärdet av att inkludera ytterligare ett fall inte kompenserade den kompromiss som skulle ha krävts av de andra fallens utrymme i uppsatsen.

Problematiken angående hur många intervjuer en studie ska innehålla diskuterar Kvale och Brinkmann (2009). Författarna hävdar att en hel del studier skulle gynnas av att välja en mindre mängd intervjuer, och i stället fokusera i högre grad på förberedelse och analys. Vi valde att intervjua en respondent på varje fallföretag, i ett fall två. Med anledning av att respektive respondent var så pass involverad i den företeelse vi studerar, och därav hade stor kunskap om den, ansåg vi att det var en acceptabel nivå för att kunna besvara problemformulering och uppfylla syftet. Holme och Solvang (1997) belyser emellertid ett problem som kan uppstå när man intervjuar personer med så pass god kunskap om företeelsen. Författarna menar att risken med en sådan person är att den kan försköna verkligheten. De anger emellertid att “[...] om vi är medvetna om den faran, kan sådana individer ändå vara värdefulla intervjupersoner” (Holme & Solvang 1997, s. 104). Detta var en risk vi var medvetna om.

Yin (2014) redogör för fyra kriterier som används för att bedöma kvaliteten på en fallstudie. Dessa kriterier är

begreppsvaliditet, intern validitet, extern validitet och reliabilitet. Vi kommer behandla respektive kriterium nedan. Bryman och Bell (2013) hävdar dock att alla fallstudieforskare inte är överens om att dessa kriterier är lämpliga för att bedöma kvaliteten på en fallstudie. Författarna menar att forskare med en kvantitativ inriktning anser att kriterierna har en större betydelse än de med en kvalitativ.

### **2.7.1 Validitet**

Yin (2014) anger att begreppsvaliditet är särskilt problematiskt för fallstudier. Ofta förekommande kritik mot fallstudieforskare är att de låter subjektivitet styra datainsamlingen. En forskare kan öka begreppsvaliditeten för en fallstudie genom att exempelvis använda flera källor samt låta studien bli granskad (Yin 2014).

Vi är väl medvetna om att vi i samtliga fall, förutom i ett, endast har intervjuat en respondent, och att vi därför möjligtvis hade kunnat öka begreppsvaliditeten genom att ha inkluderat fler respondenter inom respektive fall. Detta är emellertid något vi har diskuterat kontinuerligt under projektets gång, såväl med varandra som med andra personer. Vi anser inte att vårt tillvägagångssätt har varit till nackdel för studien, vilket vi huvudsakligen hävdar av fyra anledningar. För det första valdes respondenterna ut i samråd med fallföretagen, vilket vi anser öka tillförlitligheten på insamlad data. För det andra fick vi tillräckligt utförliga svar på de frågor vi ställde, vilket innebar att vi fick tillräcklig information för att kunna beskriva fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt. I ett fall valde vi att komplettera med ytterligare en respondent för att få tillräcklig information. För det tredje ansåg vi att insamlad data var tillförlitlig eftersom respondenternas kunskapsnivå om den företeelse vi studerar var tillräcklig. För det fjärde har vi varit angelägna om att låta studien bli granskad av såväl respondenterna som andra externa personer.

Yin (2014) förklarar att intern validitet framför allt är av betydelse för förklarande fallstudier. Bryman och Bell (2013) menar att den interna validiteten behandlar kausalitet. Enligt avsnitt *2.1 Forskningsstrategi* har vi valt att fokusera på att erhålla en förståelse, och således inte på att förklara ett samband. Därför valde vi att inte behandla intern validitet ytterligare.

Extern validitet behandlar problematiken angående att generalisera resultatet från en fallstudie bortom den fallstudiens kontext (Yin 2014). Vi har dock inte, vilket vi har nämnt tidigare, haft som avsikt att generalisera våra resultat bortom denna studies kontext.

### **2.7.2 Reliabilitet**

Målsättningen med reliabilitet är att säkerställa att en forskare som upprepar en fallstudie ska komma fram till samma resultat och slutsatser som tidigare gjorts. En förutsättning för att det ska vara möjligt är att den ursprungliga studiens tillvägagångssätt finns dokumenterad (Yin 2014). För att öka reliabiliteten har vi under arbetets gång varit angelägna om att kontinuerligt dokumentera såväl beslut som tillvägagångssätt.

## 2.8 Källkritik

När vi har bedömt och värderat våra källor har vi tagit hänsyn till de fyra kriterier som Thurén (2013) presenterar. Kriterier är *äkthet*, *tidssamband*, *oberoende* och *tendensfrihet*. Äkthet handlar om att en källa inte ska vara en förfalskning, exempelvis ska en studies resultat inte vara förfalskad (Thurén 2013). Vi har tagit hänsyn till kriteriet äkthet genom att i så stor utsträckning som möjligt har använt oss av välciterade böcker från etablerade författare, samt artiklar från vetenskapliga tidskrifter som har gått igenom peer review.

Thurén (2013, s. 7) beskriver kriteriet tidssamband: "Ju längre tid som har gått mellan en händelse och källans berättelse om denna händelse, desto större skäl finns det att tvivla på källan." Detta har vi varit medvetna om och därför tagit hänsyn till när vi har bedömt och värderat våra källor.

Oberoende handlar om att en källa inte ska vara kopierad eller beroende av någon annan källa (Thurén 2013). Risken för att en källa ska vara kopierad hanterade vi på samma sätt som vi hanterade kriteriet äkthet. Thurén (2013) anger att tendensfrihet handlar om att källan ska vara opartisk. Riskerna beträffande en källas eventuella beroende och partiskhet har vi också varit medvetna om och därför tagit hänsyn till.

Primärkällor anses vara mer tillförlitliga än sekundärkällor (Thurén 2013). I avsnitt 3.4 *COSO-ramverket* har vi emellertid delvis varit tvungna att använda sekundärkällor, eftersom COSO:s egen litteratur är svårtillgänglig. De sekundärkällor vi har använt oss av har vi bedömt vara tillförlitliga.

# 3 Teori

Detta kapitel omfattar den teori och det ramverk som utgör uppsatsens teoretiska referensram. Avsikten med kapitlet är att dels ge en överblick av relevant teori på området, dels utgöra grunden för analysen av det empiriska materialet. Vi utgår från agentteori, för att sedermera behandla corporate governance, intern kontroll, internrevision, COSO-ramverket samt projektledning.

## 3.1 Agentteori

Berle och Means (1932) behandlade tidigt hur tillväxten av stora företag skapade en separation av ägande och styrning i företag, därmed minskade ägarnas kontroll i företagen. Denna separation av ägande och kontroll ligger till grund för agentteorin (Jensen & Meckling 1976; Fama & Jensen 1983).

Jensen och Meckling (1976, s. 308) definierar ett principal-agentförhållande som “[...] a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent”. Detta förhållande kan exempelvis tillämpas på förhållandet mellan aktieägare och företagsledning, på förhållandet mellan företagsledning och anställda samt på förhållandet mellan ett företag och dess leverantörer (Jensen & Meckling 1976).

Om både *principalen* och *agenten* är nytto-maximerare finns det en risk att agenten inte alltid agerar i enlighet med principalens främsta intresse (Jensen & Meckling 1976), vilket ses som ett agentproblem (Arwinge 2013; Eisenhardt 1989a; Jensen & Meckling 1976). Agentproblemet måste hanteras med hjälp av kontrollmekanismer, exempelvis kontraktslösningar (Arwinge 2013). En principal kan genom incitament och övervakning minimera det agentagerande som avviker från hans eller hennes intresse. De kostnader som uppstår för att minimera avvikandet benämns som agentkostnader (Jensen & Meckling 1976).

Ett annat agentproblem uppstår när principalen inte har möjlighet att konstatera vad en agent egentligen gör (Eisenhardt 1989a), vilket betyder att det föreligger asymmetrisk information mellan parterna i principal-agentförhållandet (Arwinge 2013). Detta agentproblem är förknippat med de två begreppen *moral hazard* och *adverse selection*. Det förra syftar på problematiken med att agenten inte utför avtalat arbete, samtidigt som principalen inte har möjlighet att granska detta. Det senare syftar på problematiken med att principalen inte kan säkerställa agentens färdigheter, då agenten kan fabricera dessa (Eisenhardt 1989a).

Problematiken med att principalen inte har möjlighet att konstatera vad en agent egentligen gör kan hanteras på två sätt. För det första kan principalen investera i system för att avslöja agentens beteende (Eisenhardt 1989a), exempelvis internrevision (se avsnitt 3.3.1 *internrevision*) (Arwinge 2013). På det sättet kan principalen få tillgång till fullständig information. För det andra kan principalen genom ett resultatbaserat kontrakt få agentens målsättning i linje med principalens och således förändra agentens beteende (Eisenhardt 1989a).

Eftersom informationsasymmetri kan förekomma mellan företagets chefer och dess anställda kan företaget använda interna kontroller (se avsnitt 3.3 *Intern kontroll*) för att minska de agentkostnader som härför sig till dessa problem (Arwinge 2013). Vidare menar författaren att COSO:s ramverk för intern kontroll (se avsnitt 3.4 *COSO-ramverket*) tycks vara baserat på agentteorin och kan hantera agentproblem.

Strukturen på ett företags bolagsstyrning (se avsnitt 3.2 *Corporate governance*) utvecklas för att mildra agentproblem. Med anledning av att agentproblemen varierar mellan olika företag, varierar också företagets bolagsstyrningsstruktur. En studie visar att företag med större agentproblem hade bättre styrningsmekanismer (Dey 2008).

## 3.2 Corporate governance

Begreppet *corporate governance* används för att kunna beskriva, utforma och bedöma den styrning i ett företag som sker på nivån ovanför företagsledningens ekonomistyrning av företaget. Det innebär att begreppet omfattar företagets ägare (Blom, Kärreman & Svensson 2012). Idén bakom begreppet är väldigt gammal, men just uttrycket *corporate governance* började inte användas förrän på 1980-talet. Begreppet har därefter växt fram snabbt, över hela världen (Tricker 2012).

Den mest använda definitionen av *corporate governance* hämtas enligt Clarke (2007) och Tricker (2012) ur Cadbury's *UK Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance* (1992, s. 15) och lyder: "Corporate Governance is the system by which companies are directed and controlled".

*Bolagsstyrning*, som uttrycket brukar översättas till på svenska, beskriver aktörers rättigheter och skyldigheter inom ett bolag. Aktörer är aktieägare, styrelse och företagsledning. Ägarna som finansierar verksamheten förväntar sig avkastning på sitt satsade kapital och rätten att rösta angående hur kapitalet ska användas. Ägarnas anspråk kommuniceras genom styrelsen till företagsledningen, som ska försöka tillgodose ägarnas önskemål (Blom & Kärreman 2012). Alla organisationer behöver effektiva och sunda system för bolagsstyrning för att vara effektiva (Jones 2008).

I teorin finns det två olika system för bolagsstyrning, det anglosaxiska marknadsorienterade systemet och det europeiska nätverksorienterade systemet. Det marknadsorienterade systemet kräver en fri och fungerande kapitalmarknad, medan det nätverksorienterade systemet istället innebär kopplingar till individuella ägare och



kreditgivare som har stärkts under en längre tid. Vanligt förekommande är också att en storägare är direkt involverad i företagets operationella verksamhet i det nätverksorienterade systemet (Blom, Kärreman & Svensson 2012).

Det marknadsorienterade systemet lägger stort fokus på problemet med att få ledningen i företaget att följa ägarnas önskemål och intressen medan det nätverksorienterade systemet fokuserar mer på problemet med dåligt minoritetsskydd, alltså att storägare agerar på ett för minoritetsägarna ofördelaktigt sätt. Bolagsstyrningssystemet i Sverige ses ofta som en kombination av de båda systemen (Blom & Kärreman 2012).

Dey (2008, s. 1146) kom fram till att “[...] larger firms, firms with more diffuse ownership structures, firms with higher leverage, and firms with more operating risk have better governance mechanisms in place”.

Franck och Sundgren (2012) undersökte 91 stycken svenska noterade företag, varav 39 stycken av dessa var tvungna att tillämpa Svensk kod för bolagsstyrning (se avsnitt 4.3 *Svensk kod för bolagsstyrning*). Författarna kom fram till att det fanns ett positivt samband mellan spritt ägande och kvaliteten på bolagsstyrning, för de företag som var tvungna att följa Svensk kod för bolagsstyrning. Detta konstaterande var förenligt med deras hypotes att kontroller och rapportering av hög kvalitet är viktiga vid ägarspridning.

Vidare kom Franck och Sundgren (2012) fram till att de företag som var tvungna att följa Svensk kod för bolagsstyrning hade en högre kvalitet på deras interna styrning, än de företag som inte var tvungna att följa den. De menar att det finns två anledningar till detta. För det första har kravet på koden gjort att de investerat mer pengar i intern kontroll, för det andra har koden fått företagen att förstå fördelarna med intern kontroll och bolagsstyrning.

Företagets styrelse och dess revisionsutskott är ansvariga för den interna kontrollen. Därför är de interna kontrollerna närbesläktade med ett företags bolagsstyrningsmekanismer. Risker relaterade till intern styrning hanteras ofta genom intern kontroll och *risk management*<sup>1</sup> (Franck och Sundgren 2012). Förbättrade och starkare system för intern kontroll anses ofta vara en betydelsefull lösning på problem med bolagsstyrning (Maijoor 2000).

Floring och Carmen (2013) menar att bolagsstyrning består av tre viktiga komponenter: styrning, risk management och intern kontroll.

---

<sup>1</sup> Med anledning av att det engelska ordet management i detta fall översätts till hantering, kommer vi fortsättningsvis att fortsätta kalla begreppet risk management, för att inte blanda ihop det med aktiviteten riskhantering.

### 3.3 Intern kontroll

Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) diskuterar det engelska begreppet *internal control* och menar att begreppet i vissa fall översätts till *intern styrning och kontroll* på svenska, med anledning av den svenska betydelsen av det engelska begreppet *control*. Författarna förklarar att den översättningen emellertid inte används i lagtext. Vi kommer därför inte använda oss av den översättningen.

Under en lång tid har det pågått diskussioner om hur intern kontroll ska definieras. Definitionerna har under årens gång utvecklats och förändrats (Heier, Dugan & Sayers 2005). Power (1999) har uppmärksammat problematiken med att definiera vad intern kontroll innebär samt vad effektiv intern kontroll betyder. Traditionell facklitteratur från revisions- och redovisningsområdet beskriver intern kontroll som redovisningskontroller samt organisatoriska åtgärder för att exempelvis skydda tillgångar, fördela arbetsuppgifter och hantera behörigheter. På senare tid utgår en sådan facklitteratur från en förhållandevis bredare definition av begreppet intern kontroll, vilken innehåller åtskilliga fler kontroller än de redovisningskontroller som facklitteraturens definition traditionellt omfattar. Bredare definitioner av intern kontroll används i synnerhet av offentliga dokument beträffande bolagsstyrning och revision (Maijor 2000).

Pfister (2009) presenterar tre kända ramverk beträffande intern kontroll, ramverket av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Criteria on Control* (CoCo) utgiven av Canadian Institute of Chartered Accountants och *Turnbull* utgiven Institute of Chartered Accountants of England and Wales. De flesta andra guider och ramverk beträffande intern kontroll hänvisar till dessa tre ramverk (Pfister 2009). Spira och Page (2003) anger att både COSO-ramverket och CoCo-ramverket använder en definition som är bredare än att bara inkludera finansiella kontroller. De två ramverken har en strategi som i större omfattning berör risk och kontroll, vilket är kopplat till att uppnå organisatoriska mål (Spira & Page 2003). Dessa bredare definitioner av intern kontroll, exempelvis COSO-ramverkets definition, bidrar till diffusa gränser av vad interna kontrollsystem verkligen omfattar (Maijor 2000).

Romney och Steinbart (2012, s. 204) definierar intern kontroll enligt följande:

Internal control is the process implemented to provide reasonable assurance that the following control objectives are achieved:

- Safeguard assets: prevent or detect their unauthorized acquisition, use, or disposition.
- Maintain records in sufficient detail to report company assets accurately and fairly.
- Provide accurate and reliable information.
- Prepare financial reports in accordance with established criteria.
- Promote and improve operational efficiency.
- Encourage adherence to prescribed managerial policies.
- Comply with applicable laws and regulations.

Romney och Steinbart (2012) anger att ett företags interna kontroll utträttar tre viktiga funktioner för

verksamheten. Dessa är enligt författarna att förebygga, upptäcka och korrigera problem som kan uppstå i verksamheten. Att förebygga problem handlar om att förhindra att problem uppstår, till exempel genom uppdelning av arbetsuppgifter och anställning av kvalificerad personal. Funktionen att upptäcka problem innebär att upptäcka de problem som inte förhindrades genom den förebyggande funktionen, vilket till exempel går att göra genom att upprätta månadsvisa balansslutningar och genomföra kontroller av utförda beräkningar. Den korrigerande funktionen innebär bland annat att identifiera och korrigera problem i verksamheten, till exempel genom att korrigera inmatningsfel och upprätthålla säkerhetskopior av data (Romney & Steinbart 2012).

COSO-ramverket har fått en stor spridning som ett verktyg för att utvärdera ett företags interna kontroll. Ramverket granskar emellertid ett företags kontroller utan att beakta dess affärsrisker. COSO har också tagit fram ett ramverk för arbete risk management som kallas *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (ERM). ERM-ramverket används av styrelse och företagsledning för att implementera strategi, identifiera risker som kan påverka företaget, bedöma och hantera risker samt säkerställa att företaget når sina målsättningar (Romney & Steinbart 2012). Bowling och Rieger (2005) menar att ERM-ramverket ska hjälpa företagen att identifiera, bedöma och hantera risker.

### **3.3.1 Internrevision**

Kohler (1963) menar att internrevision är en viktig del av ett företags interna kontroll. Internrevisionens betydelse har ökat de senaste åren, och används som en övervakningsfunktion inom ett företags bolagsstyrning (Sarens och Abdolomohammadi 2011).

National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987, s. 37) anger att:

Public companies should maintain an effective internal audit function staffed with an adequate number of qualified personnel appropriate to the size and the nature of the company [...] The internal audit function [...] is an important element in preventing and detecting fraudulent financial reporting.

Kohler (1963) understryker att intern revision inte ska förväxlas med den revision som externa revisorer utför. Interna revisioner utförs för intressenter inom ett företag, till skillnad från externa revisioner. Företagets interna revisioner kan utföras av såväl anställda hos företaget som individer från en extern part, dock utförs de alltid enligt ledningens krav. Initiativet till en intern revision tas vanligtvis av företagets revisionskommitté eller ledande befattningshavare. Resultatet av en intern revision rapporteras oftast till den eller de individer som tog initiativet till den. En internrevision kan vara en pågående aktivitet eller en engångsföreteelse. Den kan också vara omfattande eller fokuserad. En internrevision kan exempelvis kontrollera att en organisation följer sitt system för intern kontroll (Porter, Simon & Hatherly 2008). Romney och Steinbart (2012, s. 695) definierar internrevision som:

An independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve organizational effectiveness and efficiency. Internal auditing helps an organization accomplish its objectives by using a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of the risk management, control and governance processes.

James (2003) undersökte om en internrevisionsfunktionens sourcingmetod och rapporteringsstruktur påverkade hur årsredovisningens användare uppfattade internrevisionsfunktionens möjlighet att förhindra oegentligheter i årsredovisningen. James (2003) kom fram till att uppfattningen av en internrevisionsfunktion som rapporterar till en revisionskommitté är att den har en större möjlighet att förhindra oegentligheter i årsredovisningen och en större benägenhet att anmäla identifierade oegentligheter än en internrevisionsfunktion som rapporterar till företagets ledning. Författaren fann dock inte någon skillnad i hur arbetet med att förhindra oegentligheter uppfattades mellan en utkontrakterad internrevisionsfunktion, till exempelvis en av de fem största revisionsbyråerna, och en internrevisionsfunktion inom företaget, om båda varianterna rapporterade till en revisionskommitté.

Wallance och Kreuzfeldt (1991) genomförde en studie av 260 stycken amerikanska företag och kom fram till ett antal kännetecken beträffande företag som har en internrevisionsfunktion. Författarna menar att företag som hade en internrevisionsfunktion bland annat var större, mer lönsamma, mer konkurrenskraftiga, hårdare reglerade och hade bättre kontrollsystem samt en mer kompetent personal i lednings- och redovisningsfunktioner än de företag som inte hade en internrevisionsfunktion.

Goodwin-Stewart och Kent (2006) undersökte användandet av internrevision hos noterade företag i Australien. Författarna såg ett positivt samband mellan existensen av en internrevision och storleken på företaget. Författarna menar att mindre företag inte anser att internrevision är en kostnadseffektiv aktivitet. Carcello, Hermanson och Raghunandan (2005) undersökte publika bolag i USA och såg också ett positivt samband mellan den budget ett företag lägger på internrevision och storleken på företaget.

Vidare såg Goodwin-Stewart och Kent (2006) också ett positivt samband mellan användandet av internrevision och ett företags engagemang för risk management. Författarna menar att deras undersökning indikerar att en stor mängd av de noterade bolagen i Australien inte utför någon internrevision, samtidigt som ett stort antal av de företag som däremot använder internrevision endast har en eller två anställda inom den funktionen. Författarna menar att insikten om detta får allvarliga konsekvenser för god bolagsstyrning. De förklarar att det är svårt för en revisionskommitté att bedriva ett effektivt arbete utan att stödjas av interna revisioner.

Sarens och Abdolomohammadi (2011) undersökte faktorer som påverkar storleken av en internrevisionsfunktion hos företag i Belgien. Där ser författarna ett positivt samband mellan storleken på ett företags internrevisionsfunktion och ledningens aktieäggande i bolaget. Ett sådant samband är dock enligt författarna inte förenligt med traditionell agentteori. Författarna menar att en förklaring till det positiva sambandet kan vara att ett ökat ägande hos ledningen möjligtvis påverkar styrelsen till att vilja övervaka deras

arbete med hjälp av en större internrevisionsfunktion. Enligt författarna kan detta vara en följd av de företagsskandaler som inträffade under tidigt 2000-talet då ett företags ledning kunde vara inblandad i oegentligheter med anledning av att deras ersättning var kopplad till företagets aktiekurs eller vinst. En annan förklaring till det positiva sambandet kan enligt författarna vara att ledningen vill visa styrelsen att de är medvetna om att användandet av resurser ständigt bör utvärderas av en internrevisionsfunktion.

Vidare visar studien av Sarens och Abdolomohammadi (2011) att ett företags kontrollmiljö påverkar storleken av internrevisionsfunktionen. Författarna förklarar att en kontrollmiljö som kännetecknas av bland annat en stark riskmedvetenhet, uttalade etiska värderingar samt en tydlig ansvarsfördelning beträffande intern kontroll förknippas med en stor internrevisionsfunktion. Författarna menar att styrelse och ledning i större utsträckning uppskattar internrevisionsfunktionens arbete i en sådan kontrollmiljö.

Arena och Azzone (2009) undersökte faktorer som påverkar internrevisionens effektivitet i italienska företag. Författarna kommer fram till att internrevisionens effektivitet ökar när exempelvis chefen för ett företags internrevision är ansluten till IIA (Institute of Internal Auditors), kvoten mellan antalet internrevisorer och anställda i företaget stiger, revisionskommittén är delaktig i internrevisorernas arbete och ett företag inför metoder för självutvärdering av riskkontroll.

### 3.4 COSO-ramverket

COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) är en privat organisation från USA. COSO publicerade under 1992 rapporten *Internal Control-Integrated Framework* (COSO-ramverket). Rapporten var en vägledning för ett företags intressenter beträffande intern kontroll (Arwinge 2013). COSO-ramverket är det mest tillämpade ramverket angående intern kontroll (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013), och det används av företag för att styra dess affärsverksamhet, exempelvis genom att det integreras i regler och policys (Romney & Steinbart 2012). COSO-ramverket är ett av de tre<sup>2</sup> ramverk som de flesta andra guider och ramverk hänvisar till beträffande intern kontroll (Pfister 2009), och det kan användas av såväl stora som små företag (COSO 1992 se Pfister 2009).

COSO (COSO u.å. se FAR 2006, s. 7) definierar intern kontroll enligt följande:

Intern kontroll är en process som påverkas av styrelsen, bolagsledningen och annan personal, och som utformats för att ge en rimlig försäkran om att bolagets mål uppnås inom följande kategorier:

- Ändamålsenlig och effektiv verksamhet.
- Tillförlitlig finansiell rapportering.
- Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar.

---

<sup>2</sup> Se avsnitt 3.3 *Intern kontroll*.

COSO-ramverket består av fem sammanhängande komponenter. Dessa komponenter är kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollaktiviteter, information och kommunikation, samt övervakning och uppföljning (COSO 1992 se Arwinge 2013). "En förutsättning för effektiv intern kontroll enligt COSO-ramverket är att samtliga komponenter införs och fungerar, eftersom de är ömsesidigt beroende av varandra" (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013, s. 217).

### **3.4.1 Kontrollmiljö**

Kontrollmiljön utgör grunden för ett företags interna kontroll och har en stor påverkan på de fyra andra komponenterna (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). Kontrollmiljön omfattar bland annat ledarskapsstil, ansvarsfördelning, organisationsstruktur och företagskultur (COSO 1992 se Pfister 2009). Wikland (2012) anger att kontrollmiljön fastställer tonen i företaget. Han menar att det främst är företagets ledning som formar kontrollmiljön genom sina styrsignaler, vilket är innebörden av det amerikanska begreppet "tone at the top". Begreppet syftar på den attityd som företagets styrelse och ledning har till risk och intern kontroll (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). "Kontrollmiljön förmedlar disciplin och struktur" (FAR 2006, s. 11). Carrington (2010) menar att medarbetarnas kompetens och möjligheter till utveckling är en del av kontrollmiljön. COSO (u.å. se Wikland 2012) menar att en viktig del i företagets kontrollmiljö är personalpolicys och regelverk.

### **3.4.2 Riskbedömning**

Komponenten riskbedömning innefattas i ramverket för att göra det möjligt att systematiskt identifiera risker och för att säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt (COSO 1992 se Arwinge 2013). Det är viktigt att identifiera relevanta risker och riskerna ska ha en tydlig koppling till företagets målsättningar, och således vara ett hot mot måluppfyllelse. Riskernas ursprung kan vara både internt och externt (Carrington 2010). Målsättningarna ska vara tydligt kopplade till företagets värdekedja och företagets olika aktiviteter (COSO 1992 se Pfister 2009). Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) skriver att riskbedömningen ska värdera riskens väsentlighet och sannolikheten att en sådan situation uppstår. Wikland (2012 s. 61) visar de fyra faktorer som COSO anser är avgörande för en god riskbedömning:

- Bedömningen av risker knutet till hela företagets mål.
- Bedömning av risker knutet till aktivitetsmål.
- God beskrivning av riskerna.
- Förändringar i verksamheten som grund för riskbedömningen.

COSO (u.å. se Wikland 2012) menar att riskbilden för en verksamhet ständigt förändras, därför måste riskbedömningen vara en återkommande aktivitet.

FAR (2006) beskriver situationen för mindre företag och anger att riskprocessen i mindre företag ofta är mindre strukturerad och informell.

### **3.4.3 Kontrollaktiviteter**

“Kontrollaktiviteter är riktlinjer och rutiner som ser till att ledningens beslut förverkligas” (Wikland 2012 s. 63). Kontrollaktiviteterna ska bestå av många aktiviteter och att dessa ska vara integrerade i företagets verksamhet. Dessutom finns både automatiserade och manuella kontrollaktiviteter COSO (u.å. se Wikland 2012). Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) menar att kontrollaktiviteterna ska hantera de risker som har identifierats. Vidare menar författarna att kontrollaktiviteterna bör ha olika inriktningar såsom finansiell rapportering och operativ inriktning. Enligt Carrington (2010) kan kontrollaktiviteter exempelvis vara attestrutiner, resultatuppföljningar samt säkrande av tillgångar. Kontrollaktiviteterna kan vara proaktiva eller reaktiva (COSO 1992 se Pfister 2009). FAR (2006) menar att policydokument är ett exempel på en kontrollaktivitet.

FAR (2006) anger att kontrollaktiviteter är viktiga för såväl stora som små företag. Vidare anger FAR (2006, s. 13) att ”[e]n ägare som är med i det praktiska verksamhetsnära arbetet kan t.ex. ganska lätt upptäcka kvalitetsbrister i information som skapas internt”.

### **3.4.4 Information och kommunikation**

Arwinge (2013) menar att information och kommunikation handlar om att identifiera, fånga och distribuera information så att medarbetarna kan fullfölja sitt ansvar inom företagets interna kontroll. Företagens IT-beroende har medfört att kontroll av data och information har blivit viktigare. Ramverket beskriver vikten av rättvisande, tillförlitlig och ändamålsenlig information och hur informationen kommuniceras, såväl internt som externt (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013). För att medarbetarna ska kunna fullfölja sina åtaganden inom den interna kontrollen är det viktigt att de får tillgång till pålitlig, relevant och aktuell information (COSO 1992 se Pfister 2009).

Enligt Wikland (2012) är det viktigt att företaget har “högt i tak” för att information ska kunna kommuniceras smidigt i organisationen. Han menar att det synnerligen gäller uppgifter om avvikelser, felaktigheter, bedrägerier och hot. Vidare skriver han att den (whistleblower) som förmedlar sådana uppgifter riskerar att bli straffad istället för belönad. Carrington (2010) betonar vikten av en formaliserad informationskanal som går uppåt i företaget och menar att effektiv kommunikation är nyckelorden i denna komponent. Wikland (2012) menar att information binder samman företaget så att medarbetarna kan utföra sina arbetsuppgifter.

### **3.4.5 Övervakning och uppföljning**

Den sista komponenten handlar om vikten av att företagets interna kontroller övervakas och utvecklas för att de fortsättningsvis ska kunna vara effektiva (Arwinge 2013). De övervakande aktiviteterna kan vara inkluderade i företagets dagliga aktiviteter, utföras som separata utvärderingsaktiviteter eller vara en kombination av dem (COSO 1992 se Pfister 2009). Den interna kontrollen måste övervakas för att inte

försämrats (Wikland 2012). De tre viktigaste delarna i övervakning är löpande uppföljningar, separata utvärderingar och avvikelserapportering (COSO u.å. se Wikland 2012). Utan övervakning kan företaget inte veta om den interna kontrollen fungerar effektivt eller inte (Carrington 2010).

FAR (2006, s. 14) beskriver situationen för mindre företag och anger att ”[i] mindre företag är ägaren/VD ofta direkt inblandad i den dagliga övervakningen och uppföljningen av den interna kontrollen och kan snabbt korrigera fel och brister”.

### 3.5 Projektledning

Organisationers användande av projekt och projektledning för att uppnå sina mål har sedan mitten på 1990-talet ökat kraftigt. Det finns mängder av olika sorters projekt i samhället. Man kan exempelvis utveckla en ny produkt, bygga en skyskrapa eller starta en reklamkampanj (Meredith & Mantel 2012). Project Management Institute (2012, s. 12) definierar ett *projekt* som “[a] temporary endeavor undertaken to create a unique product, service, or result”. *Projektledning* definieras enligt Project Management Institute (2012, s. 12) som “[t]he application of knowledge, skills, tools, and techniques to project activities to meet the project requirements”. Enligt Meredith och Mantel (2012) anser vissa att användandet av projekt och projektledning kan härledas ända tillbaka till byggandet av de egyptiska pyramiderna. Författarna anser emellertid att modern projektledning har sitt ursprung i Manhattanprojektet.

Det primära syftet med att inleda ett projekt är att uppnå en särskild målsättning. En uppgift organiseras i projektform för att koncentrera ansvaret för att uppnå målsättningen på en viss person eller grupp (Meredith & Mantel 2012). Hormozi, McMinn och Nzeogwu (2000) förklarar att ett projekt har en egen livscykel, innehållande olika faser, som sträcker sig från idé till projektets avslut. Meredith och Mantel (2012) menar att de flesta projekt genomgår liknande faser. Val av projekt, planering, genomförande och avslut är olika faser av ett projekt enligt Hormozi, McMinn och Nzeogwu (2000). Dessa projektfaser nämns även av Meredith och Mantel (2012). Christensen och Kreiner (2010) hävdar att den traditionella uppfattningen är att ett projekt består av en målsättningsfas, en planeringsfas, en genomförandefas och en utvärderingsfas. Kloppenborg, Tesch och Manolis (2014) identifierar fyra projektfaser: initiering, planering, genomförande och avslut.

Ett projekt har traditionellt ansetts vara framgångsrikt när det lever upp till tids-, budget- och utförandemål. Många är emellertid överens om att ett projekts framgång omfattar mer än att bara leva upp till tids- och budgetmål (Shenhar, Dvir, Levy & Maltz 2001). Shenhar, Dvir, Levy och Maltz (2001) har i en studie utvecklat ett flerdimensionellt ramverk för att bedöma ett projekts framgång, bestående av fyra dimensioner:

1. Projektets effektivitet
2. Påverkan på kunden
3. Framgång för företaget
4. Förberedelser inför framtiden



Respektive dimension ovan innehåller flertalet mått. Den första dimensionen omfattar två av de traditionella måtten på framgång, att leva upp till budget- och tidsmål. Den andra dimensionen omfattar bland annat att uppfylla kundens behov och att lösa kundens problem. Den tredje dimensionen omfattar kommersiell framgång och att skapa en stor marknadsandel. Den fjärde dimensionen omfattar bland annat att skapa en ny marknad och att utveckla ny teknik (Shenhar, Dvir, Levy & Maltz 2001).

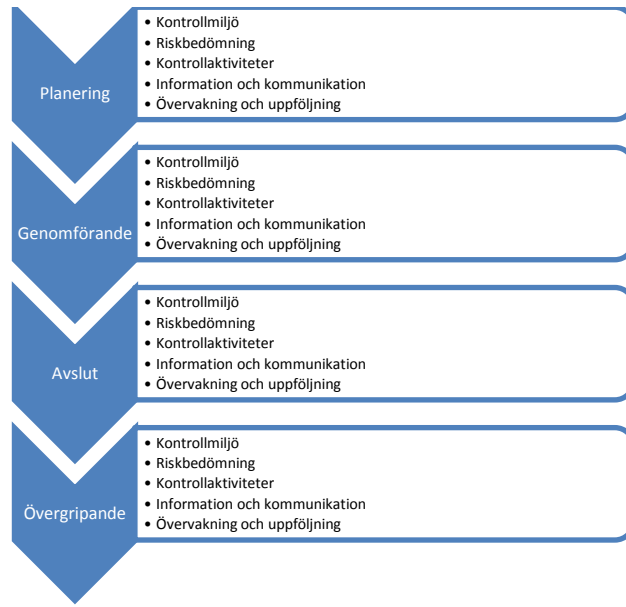
### 3.6 Beskrivnings- och analysmodell

Vi har valt att, utifrån en del av den teori och det ramverk som presenteras i kapitel 3 *Teori*, utforma en *beskrivnings- och analysmodell*. Modellen ska användas för att beskriva och analysera fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt.

Enligt avsnitt 2.3 *Forskningsmetod* valde vi att dela upp ett byggprojekt i tre faser (planering, genomförande och avslut), vilka definierades med hjälp av teori från avsnitt 3.5 *Projektledning* samt genom samråd med två av fallföretagen. Vidare valde vi att dela upp respektive projektfas i COSO-ramverkets fem komponenter angående intern kontroll (se avsnitt 3.4 *COSO-ramverket*). Vårt avslutande val av rubrik blev *övergripande*, även den har COSO-ramverkets komponenter som underrubriker.

Vi har valt att använda COSO-ramverket då det är det mest tillämpade ramverket angående intern kontroll (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013) samt eftersom det används av FAR och Svenskt Näringsliv i deras *Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning* (FAR & Svenskt Näringsliv 2008).

Modellen består således av de tre projektfaserna och rubriken övergripande samt dess uppdelning i de fem komponenterna. Beskrivnings- och analysmodellen illustreras i *Figur 1*. Vi tillämpade denna modell när vi konstruerade vår intervjuguide (se Bilaga 1). Vidare kommer vi att tillämpa modellen för att presentera insamlad empirisk data (se kapitel 5 *Empiri*) och analysera presenterad empirisk data (se kapitel 6 *Empirisk jämförelse* och 7 *Analys*).



**Figur 1**  
Beskrivnings- och analysmodell.

# 4 Gällande rätt

I detta kapitel kommer vi redogöra för svenska regleringar som berör bolagsstyrning och intern kontroll. Syftet med kapitlet är att skapa en viss förståelse för svensk gällande rätt inom området.

## 4.1 Aktiebolagslagen

I 8 kap. 4 § ABL (2005:551) regleras styrelsen huvuduppgifter. Där anges att:

Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets och, om bolaget är moderbolag i en koncern, koncernens ekonomiska situation.

Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, skall styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas.

Ovanstående punkter utgör endast allmänna bestämmelser beträffande styrelsens uppgifter. Det är således ingen uttömmande lista av alla dess uppgifter. Det finns ytterligare bestämmelser angående styrelsens uppgifter i både ABL och i andra författningar. Första stycket i paragrafen ovan innebär att styrelsen är ansvarig för att säkerställa att organisationen är ändamålsenlig. Detta innebär bland annat att det ska finnas kvalitetssäkrande funktioner och rutiner, vilket bland annat handlar om att åstadkomma handläggningsrutiner, ett bra urval av medarbetare och en kontinuerlig kommunikation mellan företagets medarbetare (Justitiedepartementet 1998). Andersson, Johansson och Skog (2013) anger att det finns ytterligare uppgifter för styrelsen att beakta i Svensk kod för bolagsstyrning. Se avsnitt 4.3 *Svensk kod för bolagsstyrning*.

Andersson, Johansson och Skog (2013) anger med anledning av tredje stycket i paragrafen ovan att det inte ställs några krav på att det ska finnas en internrevisionsfunktion. Förarbetena anger emellertid att en styrelse är ansvarig för att det konstrueras ett rapporteringssystem som innehåller kvalitetssäkringsfunktioner. Därför kan det vara nödvändigt för stora företag att etablera speciella funktioner beträffande internrevision. Om det inte finns någon internrevisor ska styrelsen säkerställa att motsvarande kvalitetssäkring utförs på annat sätt.

Som sista utväg kan styrelsen själv utföra sådana kontroller (Justitiedepartementet 2005).

I 8 kap. 29 § ABL (2005:551) regleras den verkställande direktörens uppgifter. Där anges att:

Den verkställande direktören skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar.

“Till den löpande förvaltningen hänförs alla åtgärder som inte med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller stor betydelse” (Justitiedepartementet 1975, s. 373). Med anledning av att den verkställande direktören ska arbeta enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar är styrelsen således överordnad den verkställande direktören (Andersson, Johansson & Skog 2013). Den verkställande direktören ansvarar för att företagets bokföring sköts enligt lag. Han eller hon kan emellertid ta hjälp av omsorgsfullt utvalda medhjälpare. Den verkställande direktören är ansvarig för att utöva tillsyn av företagets bokföring, vilket han eller hon inte kan utöva personligen i stora företag (Justitiedepartementet 1975). “Det måste i sådana bolag huvudsakligen anses åligga honom [sic] att se till att en med hänsyn till bolagets förhållanden tillfredsställande organisation av bokföringen och kontrollen över denna kommer till stånd” (Justitiedepartementet 1975, s. 375). Detta kan exempelvis ske genom att en internrevisionsavdelning etableras (Andersson, Johansson & Skog 2013). “I detta avseende går VD:s och styrelsens ansvar in i varandra” (Andersson, Johansson & Skog 2013, kommentar till 8 kap. 29 § tredje punkten) Detta kan jämföras med vad som ovan har skrivits om styrelsen ansvar.

I 8 kap. 49 a § ABL (2005:551) anges:

I ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 49 b §, och
2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

Artikel 41 i *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* ställer krav på att alla företag av allmänt intresse ska upprätta en revisionskommitté. Med anledning av artikel 41 i direktivet har 8 kap. 49 a § ABL införts, det vill säga bestämmelser om revisionsutskott. Ett revisionsutskott beskrivs av förarbetena som ett organ inom styrelsen (Justitiedepartementet 2009). Förarbetena anger att syftet med ett revisionsutskott “[...] är att tydliggöra styrelsens ansvar för redovisningen och den interna kontrollen samt att förebygga att företagsledningen skaffar sig ett obehörigt inflytande över revisionen” (Justitiedepartementet 2009, s. 112).

I 8 kap. 49 b § ABL (2005:551) anges att:

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,
2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,
3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och
5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

8 kap. 49 b § ABL (2005:551) innehåller bestämmelser om revisionsutskottets uppgifter. Paragrafen infördes med anledning av artikel 41 i direktivet ovan (Justitiedepartementet 2009).

## 4.2 Årsredovisningslagen

6 kap. 6 § ÅRL (1995:1554) anger att:

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

En sådan bolagsstyrningsrapport ska enligt 6 kap. 6 § andra stycket andra punkten ÅRL (1995:1554) innehålla upplysningar om "de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen". Paragrafen infördes med anledning av ändringar i EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv (Justitiedepartementet 2008).

## 4.3 Svensk kod för bolagsstyrning

### 4.3.1 Bakgrund

Med anledning av att förtroendet för svenskt näringsliv hade debatterats under flera år tillsatte regeringen under 2002 en kommission, vid namn Förtroendekommissionen, som hade till uppgift att utreda behovet av åtgärder för att stärka näringslivets eventuella förtroendeproblem. Förtroendekommissionens utredning resulterade i betänkandet *Näringslivet och förtroendet* (SOU 2004:47) (Förtroendekommissionen 2004). Betänkandet behandlade delvis ämnet bolagsstyrning, och kommissionen lämnade flera förslag på lagändring inom området (Justitiedepartementet 2004).

Förtroendekommissionen diskuterade och analyserade både för- och nackdelar med lagstiftning respektive självreglering angående bolagsstyrning. Kommissionen kom till slutsatsen att de båda formerna kompletterar varandra, vilket överensstämmer med den svenska rättstraditionen. Kommissionens målsättning var således att främja självreglering och försöka minimera ytterligare reglering i lag. När kommissionen diskuterade hur en svensk självreglering kunde se ut noterades att flera länder hade etablerat nationella koder för bolagsstyrning, exempelvis *Combined Code* i England. Under 2003 skapade Förtroendekommissionen en arbetsgrupp som hade till uppgift att arbeta fram en svensk kod för bolagsstyrning. Syftet med arbetet var att förbättra kvaliteten av svensk bolagsstyrning. Arbetsgruppen fick namnet Kodgruppen, och bestod av representanter från såväl Förtroendekommissionen som näringslivet. Dess arbete resulterade år 2004 i betänkandet *Svensk kod för bolagsstyrning* (SOU 2004:46) (Justitiedepartementet 2004).

Betänkandet *Svensk kod för bolagsstyrning* (SOU 2004:46) bestod av Kodgruppens förslag till en svensk kod för bolagsstyrning. Syftet med koden var bland annat att förbättra styrningen av svenska företag och ge en samlad bild av relevant svensk praxis. Kodens målgrupp var noterade svenska aktieföretag (Kodgruppen 2004b). "Genom att i första hand de större, noterade bolagen utvecklar sin bolagsstyrning kommer detta att tjäna som exempel och förebild även för andra kategorier av bolag" (Kodgruppen 2004b, s. 8). Avsikten med koden var inte att dess bestämmelser skulle införas i svensk lagstiftning (Justitiedepartementet 2004). Avsikten var att den skulle utgöra en del av näringslivets självreglering (Kodgruppen 2004b). Dess bestämmelser var inte avsedda att vara tvingande (Justitiedepartementet 2004). Däremot avsåg Kodgruppen att koden skulle tillämpas enligt principen "följ eller förklara", vilket betyder att eventuella avvikelser ska motiveras (Kodgruppen 2004b, s. 11).

I betänkandet *Näringslivet och förtroendet* (SOU 2004:47) diskuterade Förtroendekommissionen den framtida förvaltningen av koden. Kommissionen ansåg att en ideell förening, med namnet Kollegiet för svensk bolagsstyrning, bör bildas för att ta hand om den löpande förvaltningen. Vidare ansåg kommissionen att den ideella föreningen skulle bestå av representanter från både privata organisationer och staten, med en tydlig majoritet av representanter från det privata näringslivet (Förtroendekommissionen 2004).

Under hösten 2004 beslutade regeringen att tillkalla en kommitté "[...] med uppdrag att utvärdera remissinstansernas synpunkter på betänkandet *Svensk kod för bolagsstyrning* (SOU 2004:46)" (Justitiedepartementet 2004). Uppdraget omfattade även uppgiften att göra de ändringar som krävs samt presentera en omarbetad version av koden samma år (Justitiedepartementet 2004). Kommittén antog namnet Kodgruppen, och presenterade sitt utförda uppdrag i betänkandet *Svensk kod för bolagsstyrning* (2004:130) den 16 december 2004. I betänkandet föreslog Kodgruppen att koden skulle implementeras i två steg. I det första steget skulle endast Stockholmsbörsens största bolag omfattas. I det andra steget skulle Stockholmsbörsens samtliga bolag omfattas. Vidare föreslog Kodgruppen att koden skulle träda i kraft vid halvårsskiftet 2005 (Kodgruppen 2004a).

Kodgruppen presenterade den färdiga koden den 16 december 2004 (Kodgruppen 2004c). "Denna kod infördes i dåvarande Stockholmsbörsens noteringskrav från den 1 juli 2005 för alla bolag noterade på börsens

A-lista och bolag på O-listan med marknadsvärde överstigande tre miljarder kronor, totalt ett drygt 70-tal bolag” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning u.å. a). Kollegiet för svensk bolagsstyrning (Kollegiet) gav, under de nästkommande åren, ut anvisningar för att anpassa koden till ändrad lagstiftning och de brister som hade uppmärksammats med koden (Kollegiet för svensk bolagsstyrning u.å. a).

Kollegiet beslutade att arbeta fram en ny version av koden för att dels anpassa den till de lite mindre börsbolagen, dels avlägsna uppmärksammade brister (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2008). En av anledningarna till att Kollegiet avsåg att koden skulle tillämpas av alla börsbolag var “[a]tt god bolagsstyrning ansågs lika viktigt för mindre som för större börsbolag” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning u.å. a). Den omarbetade versionen infördes den 1 juli 2008 och gällde för “[...] alla bolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2008, s. 4).

### **4.3.2 Gällande kod**

Den nu gällande Svensk kod för bolagsstyrning trädde i kraft den 1 februari 2010. Anledningen till revideringen av den tidigare koden, vilket resulterade i den nu gällande koden, var de förändringar i bestämmelser och lagstiftning beträffande bolagsstyrning under 2009. Några av dessa förändringar var tillkomsten av 8 kap. 49a och 49b §§ ABL (2005:551) samt 6 kap. 6-9 §§ ÅRL (1995:1554) (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2010b).

#### *Syftet med koden*

“Syftet med Svensk kod för bolagsstyrning (‘Koden’) är att stärka förtroendet för de svenska börsbolagen genom att främja en positiv utveckling av bolagsstyrningen i dessa bolag” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2010b, s. 3).

#### *Målgrupp*

“Målgruppen för Koden är svenska aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige. För närvarande finns två reglerade marknader i Sverige, NASDAQ OMX Stockholm och NGM Equity” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2010b, s. 3). NASDAQ OMX:s Regelverk för emittenter kräver inte längre att de noterade bolagen ska följa Svensk kod för bolagsstyrning (Svernlöv 2011). Däremot anger regelverket att bolagen måste följa “[...] allmänt accepterad god sed på den svenska aktiemarknaden” (NASDAQ OMX Stockholm 2013, s. 41). Seden omfattar bland annat bestämmelserna enligt Svensk kod för bolagsstyrning (NASDAQ OMX Stockholm 2013). Svernlöv (2011) menar att alla bolag som är noterade på NASDAQ OMX Stockholm och NGM Equity måste följa Svensk kod för bolagsstyrning med anledning av att den omfattas av god sed på den svenska aktiemarknaden.

I en anvisning från den 29 november 2010 anger Kollegiet för svensk bolagsstyrning (2010a) vad som gäller för utländska bolag:

Utländska bolag, vars aktier eller depåbevis är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska för att följa god sed på aktiemarknaden, tillämpa antingen Koderna eller den bolagsstyrningskod som gäller i det land där bolaget har sitt registrerade säte eller där bolagets aktier är primärnoterade.

Om ett utländskt bolag inte följer Svensk kod för bolagsstyrning ska en förklaring till avvikelserna lämnas (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2010a).

#### *Följ eller förklara*

“Koderna bygger på principen följ eller förklara, på engelska *comply or explain*. Det innebär att ett bolag som tillämpar koderna inte vid varje tillfälle måste följa varje regel i koderna” (Kollegiet för svensk bolagsstyrning u.å. b). Svernlöv (2011) menar att denna princip är dominerande vid tillämpning av koderna internationellt. En eventuell avvikelse från den svenska koderna ska förklaras och motiveras (Kollegiet för svensk bolagsstyrning u.å. b).

#### *Regler för bolagsstyrning*

Kollegiet för svensk bolagsstyrning (2010b, s. 20) anger bland annat att:

Styrelsen ska se till att bolaget har god intern kontroll och formaliserade rutiner som säkerställer att fastlagda principer för finansiell rapportering och intern kontroll efterlevs samt att bolagets finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav på noterade bolag.

I bolag som inte har en särskild granskningsfunktion (internrevision) ska styrelsen årligen utvärdera behovet av en sådan funktion och i beskrivningen av den interna kontrollen i bolagsstyrningsrapporten motivera sitt ställningstagande.

Kravet på att upprätta en bolagsstyrningsrapport behandlas av 6 kap. 6 § andra stycket andra punkten ÅRL (1995:1554), se avsnitt 4.2 *Årsredovisningslagen* för vidare redogörelse.

Svernlöv (2011) anser att kodens nuvarande innehåll angående intern kontroll inte ger företagen en tillräcklig vägledning till hur den ska tillämpas. Han belyser vikten av att “[...] det är viktigt att det fastställs en vägledning för hur bolagen ska tolka och tillämpa de olika ramverk för intern kontroll som finns (t.ex. COSO, Turnbull m.fl.)” (Svernlöv 2011, kommentar till 7.4 Intern kontroll, avsnitt B. *Ramverk för intern kontroll*). FAR har dock tillsammans med Svenskt Näringsliv arbetat fram en vägledning för utformandet av rapporten om den interna kontrollen. Den senaste versionen av den vägledningen är emellertid endast uppdaterad med hänsyn till Svensk kod för bolagsstyrning från 2008, således inte till den gällande koderna från 2010 (Svernlöv 2011).

### **4.3.3 Vägledning**

FAR och Svenskt Näringsliv (2005, s. 5) publicerade den 17 oktober 2005 en vägledning angående “[...]”



styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen”. Den 8 september 2008 gav FAR och Svenskt Näringsliv ut en uppdaterad vägledning som var anpassad till Svensk kod för bolagsstyrning från 2008 (FAR och Svenskt Näringsliv 2008). “Denna vägledning avser styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen och syftar till att underlätta styrelsens arbete med denna” (FAR och Svenskt Näringsliv 2008, s. 3).

FAR och Svenskt Näringsliv (2008) utgår från COSO-ramverket angående styrelsens beskrivning av den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen. Vägledningen föreslår således att den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen beskrivs utifrån komponenterna:

- Kontrollmiljö
  - Riskbedömning
  - Kontrollaktiviteter
  - Information och kommunikation
  - Uppföljning
- (FAR och Svenskt Näringsliv 2008, s. 7)

# 5 Empiri

Detta kapitel innehåller uppsatsens insamlade empiriska material. Uppsatsens fallföretag kommer att behandlas individuellt i detta kapitel. Vi kommer att beskriva fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån vår beskrivnings- och analysmodell (se avsnitt 3.6 *Beskrivnings- och analysmodell*).

## 5.1 Flex Interior Systems AB

Flex Interior Systems AB (Flex) grundades 1989 och är ett familjeföretag med huvudkontor i Örebro. Verksamheten består av att utveckla, tillverka samt marknadsföra systemväggar, dörrar och glaspartier. Flex ingår i en mindre koncern tillsammans med två undertaksföretag. Koncernen består av 75 medarbetare (Flex Interior Systems AB u.å.). Under verksamhetsåret 2012 uppgick omsättningen till cirka 125 miljoner kronor, antalet anställda uppgick under samma period till 59 stycken (Flex Interior Systems AB 2013).

### 5.1.1 Planering

#### *Kontrollmiljö*

Flex har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett byggprojekt.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt. Vid större projekt samlas en grupp för att identifiera och bedöma risker. Risker hanteras genom riskpåslag i kalkylen. Malmberg anser att den största risken i planeringsfasen av ett projekt är risken för felkalkylering. Detta omfattar dels risken för att säljaren kalkylerar fel, dels risken för att den medarbetare som atesterar anbudet inte utför tillräckliga kontrollberäkningar. En annan risk Malmberg anser vara kopplad till denna fas är risken för att de inte har tillräckligt med resurser tillgängliga i förhållande till deras åtaganden gentemot deras kunder.

#### *Kontrollaktiviteter*

Flex har en attestordning som reglerar lämnandet av anbud. Denna attestordning innehåller vissa volymgränser som avgör om en säljare kan lämna ett anbud utan attest eller inte. Vid en viss gräns krävs attest av ansvarig regionchef. Vid nästa gräns krävs attest av företagets vd. Vid en ännu högre gräns krävs en genomgång av en större arbetsgrupp. En attesting kräver att medarbetaren sätter sig in i projektet och

kontrollerar anbudet.

För att kontrollera att det finns tillräckligt med resurser för att kunna genomföra ett projekt har en medarbetare det övergripande ansvaret för företagets resursallokering. Företagets säljare ska ha en kontinuerlig dialog med den medarbetaren vid större projekt, för att säkerställa att det finns tillräckligt med resurser tillgängliga för att genomföra projektet.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelning samt roll-, rutin och processbeskrivningar beträffande planeringsfasen finns dokumenterade och tillgängliga för berörd personal på företagets server. Denna personal har också tillgång till dessa dokument hemifrån genom inloggning. Större förändringar angående planeringsfasen kommuniceras först i ledningsgruppen. Därefter är det respektive avdelningschef som är ansvarig för vidare kommunikation av förändringen till sin personal.

#### *Övervakning och uppföljning*

Flex har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående planeringsfasen av ett byggprojekt. Det är dock respektive regionchef som ansvarar för att rutinerna angående planeringsfasen följs.

### **5.1.2 Genomförande**

#### *Kontrollmiljö*

Flex har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen av ett byggprojekt. Det är projektets säljare som är ekonomiskt ansvarig för projektet. För varje byggprojekt utses det en montageledare som är ansvarig för byggarbetsplatsen och dess montörer. Vid större projekt utses en montör på varje byggarbetsplats till lagbas. En lagbas ansvarar för byggarbetsplatsen tillsammans med montageledaren.

#### *Riskbedömning*

Flex arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. När kunden kräver utför Flex en riskanalys angående genomförandefasen, i vilken de identifierar och bedömer risker. Riskanalysen överlämnas sedan till kunden. Malmberg anser att den största risken som underentreprenör är risken för bristande tidsplanering hos huvudentreprenören. Det kan enligt Malmberg resultera i en hård tidspress som är svår att påverka för företaget. Hon betonar: "Vi är en för liten pusselbit för att få ändra tidplaner o.s.v."

#### *Kontrollaktiviteter*

Det är tydligt vilka medarbetare som har behörighet att göra inköp till ett projekt. Det finns även regler och avtal som reglerar vilka leverantörer inköparna får köpa material av. De medarbetare som är behöriga att göra inköp får göra de inköp som projektet kräver, inom ramen för projektets budget. Flex har idag inte några

beloppsgränser som reglerar inköpen, men enligt Malmberg är det något företaget behöver se över i framtiden. Det är respektive byggarbetsplats montageledare och lagbas som ansvarar för att kontrollera att inköpt material har levererats till byggarbetsplatsen. Företagets attestrutin angående betalningar av fakturor är systembaserad och kräver attestering av två olika medarbetare.

Flex arbetar kontinuerligt med att försöka minimera risken för hård tidspress i ett projekt genom att ha en nära dialog med huvudentreprenören. Varje månad genomförs dessutom kontroller för att kontrollera om ett projekt följer den kalkylerade tidsplanen. Eventuella avvikelser i dessa kontroller ska rapporteras. Kontrollerna utförs i företagets affärssystem, där både kalkylerade och utförda timmar finns registrerade. Malmberg anger emellertid att företaget har problem med att registrera utförda timmar i önskvärd takt. Hon menar att det således finns en eftersläpning i registreringen. Varje månad värderas varje projekt ekonomiskt för att företaget ska kunna utföra kontroller gentemot förkalkylerna. Vid värdering av ett projekt arbetar företaget enligt en försiktighetsprincip som innebär att de vid en viss osäkerhet hellre behåller kalkylnivån än ökar värderingen. Företagets arbete med att värdera projekten är hårt styrt av deras externa revisorer.

Flex följer bestämmelserna för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06. För att motverka stölder låser de in alla maskiner och verktyg som finns på byggarbetsplatsen i vagnar under nätterna. Flex har valt att äga alla de maskiner och verktyg som verksamheten kräver. Företagets maskiner och verktyg finns registrerade i ett inventarieregister tillsammans med namnen på de medarbetare som förfogar över dem. Vid behov hyr företaget in extern personal. Flex använder sig av ett fåtal företag för att hyra extern personal, om de använder en ny leverantör efterfrågas alltid F-skattsedel. Varje byggarbetsplats lagbas ansvarar för att rapportera hur många timmar deras inhyrda personal arbetar. Denna rapportering ligger sedan till grund för attestering av de fakturor som berör den inhyrda personalen.

Malmberg anger att hon ser ett visst problem med svartarbete i byggbranschen. Hon välkomnar förslaget om att införa en förenklad månadsrapportering av löner till Skatteverket som åtgärd mot problemet (Se Månsson & Lindholm 2013). Malmberg betonar: "För oss som gör som vi ska är det bara välkommet, det är bara mer schyst för konkurrensen."

För att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs har Flex regelbundna arbetsmiljömöten då skyddskommittén träffas. Skyddskommittén består av representanter från företaget samt förtroendevalda.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin och processbeskrivningar angående genomförandefasen finns tillgängliga för berörd personal på företagets server. Kommunikationen mellan montörerna och företagets övriga avdelningar sker främst genom ansvarig montageledare. Förändringar i rutiner eller beskrivningar kommuniceras dels genom montageledaren, dels genom att handlingar skickas till montörerna.

### *Övervakning och uppföljning*

Företaget har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående genomförandefasen av ett byggprojekt. Flex försöker emellertid följa upp rutiner kopplade till denna fas regelbundet. Företaget genomförde nyligen ett projekt för att förbättra och förtydliga regler och rutiner för montage. Flex controller följer månadsvis upp värderingen av deras projekt, vid behov sker återkoppling till ansvarig regionchef. De externa revisorerna följer upp företagets attestordning samt de metoder som används för att värdera projekten ekonomiskt.

### **5.1.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Flex har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett byggprojekt. Det är respektive projekts säljare som är ansvarig för att avsluta projektet ekonomiskt. Vidare är det projektets montageledare som ansvarar för att avsluta verksamheten på byggarbetsplatsen.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen. Malmberg anser att de största riskerna under denna fas är en bristande informationsspridning av korrigerande åtgärder och att berörda parter inom företaget inte tar till sig den informationen. Vidare anser hon att det också finns en risk i stora projekt som pågår under en lång tid. Hon förklarar att det finns en risk för att det kan uppstå skador på deras utförda arbete under perioden från att deras arbete är färdigt till att slutbesiktningen genomförs, vilket kan vara en lång period i stora projekt.

#### *Kontrollaktiviteter*

Flex gör en bedömning av vilka projekt som är färdigställda i samband med de värderingar som utförs varje månad. De projekt som bedöms vara färdigställda kan sedan avslutas. När montörerna är klara med sitt arbete på en byggarbetsplats gör de en egenkontroll av det utförda arbetet. Denna kontroll utförs innan slutbesiktningen för att kontrollera att arbetet är utfört enligt avtalet, och därav minimera risken för besiktningsanmärkningar. Innan ett projekt kan avslutas ska protokollet från montörernas egenkontroll lämnas till ansvarig montageledare. Ett av företagets senaste förändringsprojekt resulterade i ett avsyningsprotokoll som används för att syna av utfört arbete. Ett arbete som är utfört enligt avtal och dokumenterat i ett sådant avsyningsprotokoll ger företaget rätt att mot betalning byta ut skadat material som någon annan part har orsakat. Malmberg berättar att företaget tidigare inte var så bra på att syna av deras utförda arbete, men att det på senare tid har blivit bättre.

Flex kontrollerar inte att maskiner och verktyg tas tillbaka när de har avslutat sin verksamhet på en byggarbetsplats. Det är istället montörerna som ansvarar för att inget lämnas kvar på byggarbetsplatserna. Anledningen till detta är att maskiner och verktyg är registrerade på montörerna i företagets inventarieregister. Kontroller utförs emellertid i de fall projektets verksamhet har använt inhyrda maskiner. Dessa maskiner är i

så fall registrerade med ett projektnummer. Flex har inte varit så hårt drabbade av stölder, därför gör de inte några analyser eller någon uppföljning av eventuella stölder från byggarbetsplatserna.

Om ett projekts utfall är sämre än kalkylerat utfall, enligt en viss mall, informeras företagets controller automatiskt. Controllern genomför då en uppföljning av det projektet. Om en tydlig förklaring till avvikelsen hittas slutar uppföljningsprocessen i och med detta steg. Om en acceptabel förklaring inte hittas får ansvarig avdelning till uppgift att göra en avvikelserapport för projektet, för att sålunda visa vad som har gått fel. Avvikelse rapporterna skapas enligt en standardmall. Insamlade avvikelserapporter analyseras av företagets controller, produktchef och vd. Malmberg förklarar: "Vi analyserar de problemen vi har och utifrån det så beslutar vi om vissa korrigerande åtgärder." Innehållet i dessa analyser kommuniceras sedan till alla berörda medarbetare för att förklara vilka processer och moment i verksamheten som behöver förbättras. Avvikelse rapporteringen fokuserar i dagsläget endast på negativa avvikelser, det vill säga det företaget har problem med. Framöver hoppas Malmberg att företaget även kan genomföra en liknande avvikelserapportering som fokuserar på positiva avvikelser. Hon menar att de två varianterna skulle resultera i att företaget på ett bra sätt kan tillgodogöra sig såväl positiva som negativa erfarenheter.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin och processbeskrivningar beträffande avslutsfasen finns tillgängliga på företagets server. Informationsspridningen i avslutsfasen sker främst genom möten och att berörda dokument uppdateras. Det är respektive regionchef som ansvarar för att informera sina medarbetare om förändringar i verksamheten. Vidare är det den medarbetare som är ytterst montageansvarig som är ansvarig för att företagets montörer har tillgång till aktuell information.

#### *Övervakning och uppföljning*

Flex har inte har någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående avslutsfasen av ett byggprojekt.

### **5.1.4 Övergripande**

#### *Kontrollmiljö*

Malmberg berättar att företagets interna kontroll har varit väldigt informell under en lång tid, men att den under de senaste tre åren har gått från att vara väldigt informell till att bli mer och mer formaliserad. Flex arbetar mot ytterligare formalisering av deras interna kontroll med anledning av att de fördelar de anser att det kan ge verksamheten. Det arbetet omfattar bland annat ett förtydligande av verksamhetens processer, dokument och rollbeskrivningar, vilket kommer förenkla situationen för nya medarbetare. Beslutet om att öka graden av formalisering togs av styrelse och ledning, mot bakgrund av tidigare erfarenhet om vad som har varit särskilt problematiskt. Hon anser att företagets kontrollmiljö är tillräckligt god. Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad modell eller något regelverk angående intern kontroll.

Flex har en uppförandekod samt miljö- och kvalitetspolicy som både omfattar och styr hela verksamheten.

### *Riskbedömning*

Malmberg anser att företagets övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra. Hon anser att företaget har blivit bättre på det, men att de emellertid kan bli ännu bättre.

### *Kontrollaktiviteter*

Malmberg anser att Flex nuvarande kontrollaktiviteter är tillräckliga för att upptäcka, motverka och korrigera fel, oegentligheter och risker i ett byggprojekt. De har inte tidigare upptäckt några oegentligheter. Flex har inte någon whistleblowingfunktion, dock anser Malmberg att företagskulturen bidrar till att medarbetarna vid behov kan och vågar diskutera känslig information med sin chef.

Flex har inte någon certifiering, likt ISO, beträffande exempelvis miljö och kvalitet. Dock har företaget ett samarbete med två organisationer för att kontrollera och säkerställa att företagets produkter uppfyller de miljökrav som branschen och företaget ställer. Produktchefen förklarar:

“Organisationerna Sunda Hus och Byggvarubedömningen utför miljöbedömningar av våra produkter utifrån deras bedömningskriterier. Ofta kräver byggherren en godkänd bedömning från dessa organisationer och använder därför deras bedömningar av våra produkter som referens.”

### *Information och kommunikation*

Malmberg anser att det finns tillräckligt med dokument angående bland annat roll-, rutin- och processbeskrivningar tillgängligt för berörd personal. Hon anser att företagets nuvarande situation beträffande informationsspridning är acceptabel, men att den dock kan förbättras. Hon menar att det ibland kan vara väldigt svårt att nå fram med mindre förändringar. Kommunikation och informationspridning sker främst genom kontinuerliga regionmöten och utskick via mejl. Alla tjänstemän har blivit tilldelade en mejladress från företaget, montörerna har fått ange en privat mejladress.

### *Övervakning och uppföljning*

Flex har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll, de har inte heller någon internrevisionsfunktion. Företaget har nyligen bytt extern revisor, vilket har medfört att de har följt upp företagets arbetssätt i detalj tillsammans med de nya revisorerna. Malmberg anser att ett införande av internrevisioner kan vara värt att ta upp till diskussion inom företaget.

### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

Flex behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras årsredovisning för verksamhetsåret 2013 (Flex Interior Systems AB 2013).

## 5.2 Moelven Eurowand AB

Moelven Industrier ASA grundades 1899 i Norge och är en skandinavisk industrikoncern (Moelven u.å.). Under räkenskapsåret 2012 omsatte koncernen cirka 8 miljarder norska kronor med en personalstyrka på 3 375 medarbetare (Moelven Industrier ASA 2013). Moelven Eurowand AB (Moelven) är ett helägt dotterbolag till Moelven Industrier AB, vilket är ett helägt dotterbolag till Moelven Industrier ASA. Moelven är Sveriges största leverantör av systemväggar och dess huvudkontor är beläget i Örebro (Moelven Eurovand AB 2014). Verksamheten består av att tillverka, sälja, leverera och montera systemväggar, dörrar och glaspartier till kontorslokaler (Moelven Eurowand AB u.å.). Under räkenskapsåret 2013 omsatte företaget cirka 240 miljoner kronor med en personalstyrka på 144 medarbetare (Moelven Eurovand AB 2014).

### 5.2.1 Planering

#### *Kontrollmiljö*

Moelven har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett byggprojekt. Arbetsättet är väl inarbetat i organisationen.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen. Identifierade risker i planeringsfasen bedöms framförallt genom att de prissätts. Prissättningen resulterar i en rad längst ned i kalkylen, där företaget lägger till ett riskpåslag. Lundgren anser att de största riskerna i planeringsfasen är kunder med dåliga ekonomiska förutsättningar och felkalkylering av arbetstid i projektkalkylen.

#### *Kontrollaktiviteter*

Företaget tillämpar beloppsgränser i tre steg vid anbudsförfarande. Säljaren har en gräns och regionchefen har en gräns, därefter är det vd som får ansvaret för anbudet. Det är dock inte många projekt per år som överskrider säljarnas beloppsgräns, Lundgren betonar: "Säljarna har otroligt stor frihet". För att undvika räknefel använder säljarna en databas som innehåller information om tidigare projekt. Med hjälp av den databasen kan säljarna granska liknande projekt för att minska risken för räknefel. I Moelvans egenutvecklade affärssystem finns det en funktion som heter "förbättringsförslag". Med hjälp av den funktionen registreras avvikelser, framförallt angående misslyckade projekt eller misslyckade delar av projekt.

Säljaren är ekonomiskt ansvarig för projektet under hela dess livscykel. Efter att säljaren har lämnat ett anbud ska en projektingenjör specificera det material som krävs för bygget. Projektingenjören planerar också in produktion och personal tillsammans med en montageledare.

För att minimera risken att få kunder med dålig kreditvärdighet granskar företaget alla kunder ekonomiskt. I vissa fall kräver Moelven förskottsbetalning. För att undvika felkalkylering av arbetstid i projekten använder sig företaget av tidigare monteringsrapporter där montörerna har angett hur lång tid varje moment har tagit.



Moelvans säljare får inte bonus efter antal sålda projekt, utan deras bonus grundas på de sålda projektens resultat.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen, rollbeskrivningar, rutiner och processer för planeringsfasen finns dokumenterade på företagets intranät. Kommunikation av förändringar sker genom mejl, företaget använder sig då av selektering för att inte skicka all information till alla. Selektionen används för att öka chansen att personalen läser relevant information. Ofta kompletteras dessa utskick angående förändringar med möten.

#### *Övervakning och uppföljning*

Moelven har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående planeringsfasen av ett projekt. Moelven utför ingen övervakning av den interna kontrollen i denna fas.

## **5.2.2 Genomförande**

#### *Kontrollmiljö*

Moelven har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen. Projektingenjör och säljare driver denna fas tillsammans med montageledare eller montörer. Säljaren är fortsatt ekonomiskt ansvarig, och montageledaren eller montörerna är ansvariga för arbetsplatsen. Montageledarens delaktighet beror på projektets storlek.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. Lundgren anser att de två största riskerna i denna fas är försenade leveranser och arbetsskador.

#### *Kontrollaktiviteter*

Det finns beloppsgränser för hur stora inköp säljare eller projektingenjörer får göra i ett projekt. Moelven har en systembaserad attestrutin som kräver att två personer ska attestera en betalning av en faktura. På byggarbetsplatsen sker en kontroll av att inköpt material har levererats.

Företaget utför kontinuerligt ekonomiska uppföljningar av deras projekt, vilket Lundgren ser som en framgångsfaktor för företaget. Han förklarar att de i uppföljningen kan se förhållandet mellan prognos och kalkyl, samt en förklaring av en eventuell avvikelse. Företaget använder sig av tids- och aktivitetsrapporter för att kontrollera att projektet är i fas tidsmässigt.

På större byggarbetsplatser kräver vissa kunder att Moelven följer bestämmelserna för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06, på mindre byggarbetsplatser krävs däremot ofta ingen legitimering. Företaget märker sina verktyg och maskiner samt läser in dem under nätterna för att minska risken för stölder.

Vid behov hyr Moelven extern personal från ett företag de har anlitat länge, därför litar de på att inhyrd personal har bra villkor. I de fall då de måste anlita nya leverantörer gör företaget en bedömning av dessa utifrån uppgifter från Skatteverket. Lundgren ser problemet med svartarbete i branschen och ställer sig på författarnas sida i debatten kring kontrolluppgifter till Skatteverket (Se Månsson & Lindholm 2013). Moelvans moderbolag kräver att de tar avstånd från svartarbete och andra etiska problem.

På byggarbetsplatsen är det montageledaren som är ansvarig för att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs. Moelven strävar efter att ha noll arbetsskador, vilket medför att de lägger stora resurser på att utveckla deras montering till att bli mer säker. På fabriken är det fabrikschefen som är ansvarig för att dessa bestämmelser och lagar efterlevs.

Moelvans montörer har ett bonussystem som är baserat på monterings-tid. Om de arbetar snabbare än kalkylerad tid, får de ta del av en bonus. Detta bonussystem är ett incitament för montörerna att arbeta mer effektivt.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga på företagets intranät. Lundgren ser dock en viss risk med dokumentationen eftersom montörerna läser dokumenten i sin smartphone. Eftersom dokumenten inte är anpassade efter smartphones menar han att det leder till att montörerna inte kan ta till sig all information. I montörernas tidsrapporterings-system finns det dock en nyhetssida där förändringar kommuniceras till montörerna. Lundgren förklarar att kommunikationskedjan mellan säljare, projektingenjör, montageledare och montör är kritisk för ett projekts resultat. Montageledarna har utbildningar cirka en gång i kvartalet.

#### *Övervakning och uppföljning*

Moelven har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående genomförandefasen. Företaget använder dock montörernas rapporter för att utveckla rutiner för denna fas av ett byggprojekt.

### **5.2.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Moelven har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett byggprojekt. Säljaren tar beslut om när projektet ska avslutas. Montageledaren eller montören, beroende på projektets storlek, ansvarar för att stänga byggarbetsplatsen. Ekonomichefen och säljaren granskar och utvärderar ekonomin i projektet.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte utifrån någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i

avslutsfasen. Lundgren ser inte några särskilda risker i denna fas av ett byggprojekt.

#### *Kontrollaktiviteter*

Innan slutbesiktning av ett projekt ska montörerna ha kontrollerat deras utförda arbete för att minimera risken för anmärkningar i slutbesiktningen. Den som stänger en arbetsplats har en checklista att gå igenom innan arbetsplatsen får stängas. Slutbesiktning ska vara utförd innan säljaren stänger ett projekt. När ett projekt utvärderas analyseras avvikelser, både positiva och negativa. Den ekonomiska uppföljningen utförs dels i det egna affärssystemet, dels i Qlikview. De rapporterar förbättringsförslag i sitt affärssystem. Företaget utför inga analyser på de stölder som skett.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelning samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen finns dokumenterade och tillgängliga på företagets intranät.

#### *Övervakning och uppföljning*

Moelven har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll angående avslutsfasen av ett byggprojekt.

### **5.2.4 Övergripande**

#### *Kontrollmiljö*

Lundgren beskriver företagets interna kontroll som informell med anledning av att struktur, uppföljning och övervakning inte finns. Han menar att övriga delar av den interna kontrollen är formaliserade. Företaget strävar efter en mer formaliserad intern kontroll och har därför köpt in ett IT-system för att kunna förbättra strukturen på verksamheten, men enligt Lundgren har de inte börjat använda det än. Företaget arbetar inte enligt någon specifik modell beträffande intern kontroll.

Lundgren upplever företagets kontrollmiljö som tillräckligt god. Han saknar emellertid ett sammanhållande ramverk och struktur för deras information och styrdokument. Lundgren förklarar att han har en förståelse för att personalen upplever en problematik med att orientera sig i mängden dokument eftersom han själv, som arbetar med systemet dagligen, också upplever den problematiken.

Moelven har egna policys för verksamheten och följer dessutom kundernas krav på miljö, säkerhet och kvalitet.

#### *Riskbedömning*

Lundgren anser att företagets övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra.

### *Kontrollaktiviteter*

Enligt Lundgren är företagets nuvarande kontrollaktiviteter tillräckliga för att upptäcka, motverka och korrigera fel, oegentligheter och risker i ett byggprojekt. Han menar att alla känner till reglerna och de har aldrig upptäckt att någon haft personlig vinning genom att handla emot företaget. Däremot har de haft en incident som har medfört att de har blivit mer vaksamma när det gäller projektavslut och fakturor. Företaget saknar en whistleblowingfunktion, men Lundgren anser att företagskulturen tillåter att "vissla".

Moelvans kvalitets- och miljöarbete är inte certifierat av något certifieringsorgan.

### *Information och kommunikation*

Lundgren anser att det finns tillräckligt med dokument angående bland annat roll-, rutin- och processbeskrivningar tillgängligt för berörd personal, men han anser att strukturen är för dålig och att det kan vara svårt att hitta i systemet.

### *Övervakning och uppföljning*

Moelven har inte någon formaliserad rutin för att övervaka och följa upp deras interna kontroll.

Lundgren eftersträvar därför en bättre uppföljning och övervakning av företagets interna kontroll. Moelven har ingen internrevisionsfunktion, dock utför de löpande uppföljningar på rutin- och processbeskrivningar.

### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

Moelven behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras årsredovisning för verksamhetsåret 2013 (Moelven Eurowand AB 2013).

## 5.3 Thage Anderssons Byggnads AB

Thage Anderssons Byggnads AB (Thage) är ett familjeföretag med huvudkontor i Kristianstad. Thage har 134 medarbetare och omsättningen uppgick till cirka 368 miljoner kronor under verksamhetsåret 2012/2013 (Thage Anderssons Byggnads AB 2013). Thage ingår i en mindre koncern som har cirka 500 medarbetare. Koncernens verksamhet omfattar bygg- och plåtentreprenader, mobilkranuthyrning samt fastighetsförvaltning (Thage Anderssons Byggnads AB u.å.). Under verksamhetsåret 2012/2013 uppgick koncernens omsättning till cirka 775 miljoner kronor (Thage Anderssons Byggnads AB 2013).

### **5.3.1 Planering**

#### *Kontrollmiljö*

Thage har inte någon formaliserad ansvarsfördelning eller några formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett byggprojekt. Ansvarsfördelningen, rutiner och processer är emellertid väl inarbetade i verksamheten.

### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras. Arbetet med att identifiera risker sker främst genom de ledningsmöten som hålls varje vecka, då medarbetare från olika arbetsområden tillsammans kan diskutera eventuella risker. En identifierad risk värderas ofta genom prissättning. Prissättningen är sedan utgångspunkt för bedömningen om det är en risk företaget är beredd att acceptera. Johannesson anser att valet av kund, marknadens konkurrenssituation, resursallokering samt prisförändringar är exempel på stora risker under planeringsfasen av ett projekt.

### *Kontrollaktiviteter*

Ledningsgruppen diskuterar varje nytt projekt för att besluta om det passar företaget, och om de således ska lämna ett anbud. Inför beslutet diskuteras bland annat kunden och dess situation, projektets utförandekrav samt om det finns tillräckligt med resurser tillgängliga. Innan ett eventuellt anbud kan skickas ska det kontrolleras och godkännas av vd, produktionschef eller kalkylchef. Vid en viss beloppsnivå är det styrelsen som fattar beslut om anbudet ska godkännas.

### *Information och kommunikation*

Det finns inte någon dokumentation av ansvarsfördelningen, rutiner eller processer angående planeringsfasen. Dock är den beloppsnivå som beslutar om anbudet kräver godkännande av styrelsen dokumenterad i företagets kvalitetssystem. Kommunikation av förändringar beträffande planeringsfasen sker genom de möten som hålls kontinuerligt inom företaget. Dessa möten resulterar i att berörd personal alltid är informerade om aktuell information. Företaget har ett intranät som alla medarbetare har tillgång till, men det finns emellertid inte så mycket information där.

### *Övervakning och uppföljning*

Thage har inte någon formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av deras interna kontroll angående planeringsfasen. Företagets vd, som också är dess ägare, är dock väldigt angelägen om att uttalade regler och behörigheter efterföljs. Eftersom vd:n är involverad i planeringsfasens olika moment övervakas verksamheten.

## **5.3.2 Genomförande**

### *Kontrollmiljö*

Thage har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen i ett byggprojekt. Företaget har arbetat fram en formaliserad modell för hur denna fas av ett projekt ska genomföras. När projektet övergår från planering till genomförande formas en projektunik organisation. Varje projekt får en arbetschef som har det övergripande ansvaret för projektet, och en arbetsledare som är ansvarig för verksamheten på byggarbetsplatsen. Den formaliserade modellen som styr genomförandefasen omfattar även företagets miljö- och kvalitetsarbete.

### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. En identifierad risk hanteras och bedöms genom samma förfarande som under planeringsfasen.

Johannesson anser att byggbranschen är en väldigt riskfylld bransch. Vidare anser hon att det finns risker genom hela genomförandefasen, såväl interna som externa. Hon menar att riskerna för felaktiga kostnads- och tidsberäkningar, felaktiga inköp samt att projektansvariga måste bytas ut är exempel på interna risker. Exempel på externa risker är enligt Johannesson risker kopplade till kunders och leverantörers ekonomiska situation.

### *Kontrollaktiviteter*

Det är tydligt uttalat vilka medarbetare som är behöriga att göra inköp av material till ett projekt. Utöver behörigheterna styrs inköpen av regler om bland annat märke och inköpsställe. De som är behöriga att göra inköp för ett projekt får göra de inköp som projektet kräver, det finns således inte några förutbestämda beloppsgränser. Rutinen för attestering angående betalning av fakturor är systembaserad. Innan ekonomiavdelningen kan betala en faktura kräver systemet attestering av både projektets arbetschef och dess arbetsledare. Arbetsledaren ska innan attestering kontrollera att inköpt material finns hos företaget. Arbetschefen ska innan attestering kontrollera att fakturans belopp är korrekt.

Arbetschefen ska varje månad kontrollera projektets ekonomi samt om projektet håller dess kalkylerade tidsplan. Ekonomin för varje pågående projektkontrolleras även i detalj av ekonomiavdelningen i samband med helårsbokslutet och de två delårsboksluten.

För att kontrollera att ingen obehörig tar sig in på arbetsplatsen samt för att motverka stölder har företaget samarbeten med staketleverantörer och bevakningsföretag, samt följer de bestämmelser för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06. Företaget har ett system där de registrerar vilka verktyg och maskiner som ett projekt använder. Företaget har valt att själva äga de maskiner och verktyg som verksamheten kräver. De maskiner och verktyg som används i verksamheten på byggarbetsplatserna är märkta samt hålls inlåsta i containrar under nätterna.

Företaget hyr vid behov in extern personal. I första hand försöker de använda personal från de övriga företagen i koncernen. I andra hand hyr de in personal genom samarbeten med andra byggföretag. Det sker inte någon kontroll av dessa företag eller den personal som eventuellt hyrs in men de samarbetar endast med företag som är medlemmar i Sveriges Byggindustrier.

Johannesson delar uppfattning med Sveriges Byggindustriers vd och Byggnads förbundsordförande om att byggbranschens har ett stort problem med svartarbete. Hon ställer sig positiv till deras förslag om en förenklad månadsrapportering av löner till Skatteverket som åtgärd mot problemet (Se Månsson & Lindholm 2013) En annan viktig del av arbetet för att motverka svartarbete är enligt Johannesson att kontrollera sina

underentreprenörer i den utsträckning det är möjligt. Dessa kontroller kan bland annat bestå av att begära in F-skattsedel, försäkringsbrev och i vissa fall bankgarantier. Hon berättar att företaget har ett avtal med ett kreditupplysningsföretag som vid behov kan bistå företaget med affärsinformation.

Byggarbetsplatsens arbetsledare är ansvarig för att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs. Varje byggarbetsplats har även ett skyddsombud. Arbetsledaren är också ytterst ansvarig för att kontrollera att verksamheten på byggarbetsplatserna följer företagets miljö-, kvalitets- och säkerhetskrav. För säkerhetskraven finns manualer att följa och Thage följer Arbetsmiljöverkets föreskrifter om systematisk arbetsmiljöarbete angående både den fysiska och den psykiska arbetsmiljön.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets kvalitetssystem.

#### *Övervakning och uppföljning*

Thage har inte någon formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av deras interna kontroll angående genomförandefasen. Företaget anlitar dock externa miljökonstuler för att utvärdera och effektivisera miljöarbetet på byggarbetsplatserna. Förväntningarna på samarbetet med de externa miljökonstulterna är ett effektivare miljöarbete där företaget sparar pengar och samtidigt skyddar miljön. Företaget utför sina interna revisioner enligt sin kvalitets- och miljöplan.

### **5.3.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Det finns inte någon formaliserad ansvarsfördelning eller några formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett projekt. Det är arbetschefen tillsammans med arbetsledaren som ansvarar för projektets avslut. Arbetsledaren på respektive byggarbetsplats ansvarar för att verksamheten avvecklas på rätt sätt samt att projektets utfall överensstämmer med kvalitetsmålen.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen. Risker som Johannesson anser är förknippade med denna fas är bland annat risken för att projektet får besiktningsanmärkningar, att maskiner och verktyg inte återvänds till det centrala lagret samt risken för att projektets utfall överstiger budgeterad kostnad och tidsåtgång.

#### *Kontrollaktiviteter*

För att kontrollera att projektets resultat överensstämmer med kvalitetsmålen, samt för att minska antalet eventuella besiktningsanmärkningar, ansvarar projektets arbetsledare för att genomföra en förbesiktning innan slutbesiktningen med kunden sker. För att kontrollera projektet tids- och kostnadsmässigt genomförs efterkalkyler, dessa ställs sedan mot projektets förkalkyler. Vid avvecklingen av en byggarbetsplats kontrollerar

man alltid att alla maskiner och verktyg återgår till lagret genom avstämning mot det system som innehåller information om vilka maskiner och verktyg som har använts. Innan ett projekt avslutas kontrolleras att alla fakturor är betalda. Företaget utför inte någon analys av inträffade stölder.

#### *Information och kommunikation*

Det finns inte någon dokumentation av ansvarsfördelning eller roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen.

#### *Övervakning och uppföljning*

Thage har inte någon formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av deras interna kontroll angående avslutsfasen av ett byggprojekt.

### **5.3.4 Övergripande**

#### *Kontrollmiljö*

Johannesson beskriver företagets interna kontroll som informell. Hon anser emellertid att företagskulturen innebär en god kontrollmiljö med fungerande ansvarsfördelningar samt tillräckliga regler och rutiner för verksamheten. Thage har haft diskussioner med deras externa revisorer om ett eventuellt behov av en ökad formalisering av företagets interna kontroll, vilket Johannesson håller med revisorerna om. Hon förklarar att en sådan ökad grad av formalisering främst innebär att utöka dokumentation och rutinbeskrivningar. En sådan formalisering är dock inget företaget i dagsläget arbetar med. Johannesson betonar: "Jag tror på att det finns i väggarna och att man via sin roll förstår sitt eget ansvar för den interna kontrollen."

Thage arbetar inte enligt någon modell eller ramverk angående intern kontroll. Företaget arbetar inte enligt någon intern uppförandekod, men Johannesson anser emellertid att företagskulturen är stark beträffande etik och uppförande. Dessutom följer Thage, liksom övriga medlemsföretag, Sveriges Byggingustriers uppförandekod. Thage har både miljö- och kvalitetspolicys.

#### *Riskbedömning*

Johannesson anser att företagets övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra. Hon vill dock understryka att det alltid kan bli bättre. Vidare anger hon att det tyvärr ofta handlar om "learning by doing".

#### *Kontrollaktiviteter*

Enligt Johannesson är företagets nuvarande kontrollaktiviteter tillräckliga för att upptäcka, motverka och korrigera fel, oegentligheter och risker i ett byggprojekt. Hon vill dock även här understryka att det är ett område som ständigt behöver förbättras.

Thage har inte någon whistleblowingfunktion. De har inte heller diskuterat ett eventuellt införande. Hon anser att en sådan funktion skulle göra företaget mer "anonymt". Johannesson förklarar att företagskulturen



bygger på en öppen och nära dialog, samt att vd:n alltid är tillgänglig för medarbetarna.

Företagets kvalitets- och miljöarbete är certifierat enligt ISO 9001 respektive ISO 14001. Dessutom har företaget en målsättning att vara certifierat enligt OHSAS 18001 inom en period på 18 månader.

#### *Information och kommunikation*

Johannesson anser att en ökad dokumentation skulle kunna skapa mervärde för verksamheten. Vidare anser hon att kommunikationen av exempelvis regler är tillräcklig, men hon har svårt att säga vad andra inom företaget anser. Informationsspridning sker främst genom de kontinuerliga möten som hålls med personalen, då alla byggarbetare inte har en egen mejladress eller telefon hos företaget.

Samtliga medarbetare gick utbildningar i samband med certifieringarna för ISO 14001 och ISO 9001, inom respektive område. Utöver den utbildningen har medarbetare med särskilt ansvar för miljö, kvalitet eller säkerhet erhållit ytterligare utbildning inom respektive ämnesområde. Hon berättar att man både inför och under varje projekt informerar den berörda personalen om vilka regler beträffande miljö och säkerhet som gäller för det specifika projektet. Företagets personalchef är ytterst ansvarig för att personalen har relevant utbildning inom säkerhet.

#### *Övervakning och uppföljning*

Med anledning av företagets ISO-certifieringar utförs årligen sex interna revisioner av verksamhetens kvalitets- och miljöarbete. Företaget utför fyra av dessa, de resterande två utförs av certifieringsorganet LRQA Sverige AB. Thage har inte någon internrevisionsfunktion, de internrevisioner de utför internt genomförs av medarbetare som gör detta utöver sitt vanliga arbete.

De granskningar som utförs av de externa revisorerna fokuserar främst på de interna kontroller som är kopplade till ekonomifunktionen, exempelvis att attestrutinen fungerar. Företagets ekonomichef utför årligen en egen granskning av ekonomifunktionens interna kontroll. Utöver den granskningen utvärderar ekonomichefen även de externa revisorernas granskning.

#### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

Thage behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras årsredovisning för verksamhetsåret 2012/2013 (Thage Anderssons Byggnads AB, 2013).

## 5.4 JM AB

JM AB (JM) grundades 1945 och är en av Nordens ledande projektutvecklare av bostäder och bostadsområden. Företagets verksamhet består huvudsakligen av nyproduktion av bostäder. Verksamheten omfattar emellertid också entreprenadverksamhet samt projektutveckling av kommersiella fastigheter. JM bedriver sin verksamhet i Sverige, Norge, Danmark, Belgien och Finland. Företaget har cirka 2 200

medarbetare, och under verksamhetsåret 2013 omsatte företaget cirka 12 miljarder kronor. JM är noterat på NASDAQ OMX Stockholm. Under 2013 tillhörde JM segmentet Mid Cap, men från och med 1 januari 2014 tillhör företaget segmentet Large Cap (JM AB 2014).

### 5.4.1 Planering

#### *Kontrollmiljö*

JM har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett projekt.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt. Riskarbetet sker kontinuerligt under denna fas. Företaget bedömer och hanterar risker genom riskanalyser och riskpåslag. Falkenström anser att en stor risk under denna fas är att företaget inte kan komma igång med deras projekt. Han förklarar att det ofta inte finns någon detaljplan när företaget förvärvar mark. Detaljplansprocessen kan sedan ta flera år, bland annat med anledning av att detaljplanen ofta överklagas av olika parter. Falkenström anser att processen ofta tar alldeles för lång tid, vilket är hämmande för JM. JM hanterar den risken genom att exempelvis starta en etapp som de redan har en detaljplan för.

#### *Kontrollaktiviteter*

Inför varje projektstart har JM en standardiserad projektgenomgång. Varje projekt kontrolleras utifrån en detaljerad checklista under en sådan projektgenomgång. Enligt checklistan kontrolleras bland annat projektets organisation, ekonomi, tidsplan, arbetsmiljöplan, kalkyler, riskbedömning och bygghandlingar. Ett projekt godkänns inte om projektgenomgångens krav inte tillgodoses.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande planeringsfasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets verksamhetssystem för all personal. Förändringar i verksamhetssystemet kommuniceras genom att de läggs ut på företagets intranät. Majoriteten av företagets medarbetare abonnerar på förändringar som sker i verksamhetssystemet. Det är emellertid respektive projektledare som är ytterst ansvarig för att projektets medarbetare tar del av dessa förändringar.

#### *Övervakning och uppföljning*

Företaget har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående planeringsfasen av ett byggprojekt. Detta arbete utförs dels av företagets externa revisorer, dels av företagets verksamhetsrevision. JM:s verksamhetsrevision utför sina revisioner dels för att kontrollera, dels för att utreda behovet av förändring och dels för att utbilda medarbetarna.

## 5.4.2 Genomförande

### *Kontrollmiljö*

JM har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen av ett projekt. Det utses bland annat en projektledare och en platschef för varje projekt. Projektledaren är ytterst ansvarig för projektets intäkter och kostnader. Platschefen är ansvarig för verksamheten på byggarbetsplatsen.

### *Riskbedömning*

JM arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. Detta riskarbete sker kontinuerligt under denna fas. Falkenström anser att den största risken under genomförandefasen är att projektet inte har tillgång till rätt personal. Han förklarar att de kan förlora tid och pengar om de tvingas byta ut exempelvis en projektledare. Vidare anger Falkenström att det finns stora risker vid exempelvis sprängning och pålning.

### *Kontrollaktiviteter*

Företagets verksamhetssystem reglerar tydligt inköpsprocessen i ett projekt, exempelvis beträffande behörigheter och beloppsgränser. Det är tydligt vilka medarbetare som är behöriga att göra inköp till ett projekt. JM har en central inköpsenhet som är ansvarig för alla ramavtal angående leverantörer och underentreprenörer. När ett företag blir avtalsleverantör ställer JM krav på att de bland annat måste fylla i en omfattande enkät angående hållbarhet. Innehållet i dessa enkäter behandlas i ett system som meddelar JM vid eventuell problematik beträffande hållbarhet. JM genomför årligen ett antal inspektioner av ett urval avtalsleverantörer. Syftet med inspektionerna är bland annat kontroll av arbetsvillkor samt kontroll av att barnarbete inte förekommer. Under 2013 utförde företaget inspektioner i exempelvis Italien, Kina och Taiwan.

JM:s attestrutin är systembaserad och kräver att två ska attestera en utbetalning. Det utförs kontinuerligt kontroller av att ett projekt bedrivs på bästa möjliga sätt samt att det är i fas tids- och kostnadsmässigt. Dessa kontroller utförs genom en regelbunden rapportering och regelbundna möten. Utöver dessa kontroller genomför företaget verksamhetsrevisioner av projekten, för att säkerställa att verksamheten fungerar så som det är tänkt. Det finns ytterligare en kontroll. Företaget gör ett urval av pågående projekt för att sedan genomföra en central uppföljning av dessa.

För att kontrollera att ingen obehörig tar sig in på en byggarbetsplats följer företaget bestämmelserna för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06. Vissa byggarbetsplatser är även inhägnade. För att motverka arbetsplatsstölder använder företaget exempelvis inhägnader, larm, märkning av maskiner och containrar. De containrar som används för att förvara maskiner är godkända av företagets försäkringsbolag. Märkningen utförs tillsammans med deras försäkringsbolag och möjliggör spårning av maskinerna. JM har valt att inte äga större maskiner själva. Falkenström förklarar att det är effektivare att hyra av ett uthyrningsföretag, bland annat eftersom det förenklar logistiken.

Vid behov hyr JM extern personal. För att kontrollera att den inhyrda personalen har bra villkor utför företaget en leverantörsbedömning, vilken är en standardiserad process som ingår i deras verksamhetssystem. Leverantörsbedömningen omfattar bland annat en kontroll av leverantörens ekonomi och personal. JM utför även en riskbedömning. De tar också en skatteupplysning på leverantörerna, vilket omfattar en rimlighetsbedömning mellan antal anställda och utbetald lönesumma. Efter en godkänd bedömning godkänns de som leverantör åt företaget.

Falkenström delar uppfattning med Sveriges Byggingustriers vd och Byggnads förbundsordförande om att byggbranschen har ett stort problem med svartarbete. Han ställer sig positiv till deras förslag om att införa en förenklad månadsrapportering av löner till Skatteverket som åtgärd mot problemet (Se Månsson & Lindholm, 2013) Falkenström anser att problemet med svartarbete är såväl konkurrenshämmande som kriminellt. Han tillägger emellertid att det inte går att garantera att svartarbete inte förekommer, på grund av långa kedjor av leverantörer och underentreprenörer.

För att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs genomför företaget regelbundet arbetsmiljö- och skyddsronder. JM:s verksamhetsrevision utför också kontroller för att säkerställa att dessa regler följs.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagens verksamhetssystem för all personal. Förändringar i verksamhetssystemet kommuniceras genom att de läggs ut på företagens intranät. Majoriteten av företagens medarbetare abonnerar på förändringar som sker i verksamhetssystemet. Det är emellertid respektive projektledare som är ytterst ansvarig för att projektets medarbetare tar del av dessa förändringar. Medarbetarna på byggarbetsplatserna har tillgång till företagens verksamhetssystem genom de datorer som finns på varje byggarbetsplats. På varje byggarbetsplats hålls ett möte varje dag för att informera personalen om aktuella händelser.

#### *Övervakning och uppföljning*

JM har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående genomförandefasen av ett byggprojekt. Detta arbete utförs dels av företagens externa revisorer, dels av företagens verksamhetsrevision. Företagens verksamhetsrevision utför sina revisioner dels för att kontrollera, dels för att utreda behovet av förändring och dels för att utbilda medarbetarna.

### **5.4.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Företaget har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett projekt. Platschefen är ansvarig för avslutet på byggarbetsplatsen. Avslutade

projekt överlämnas till företagets eftermarknadsavdelning.

### *Riskbedömning*

JM arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen av ett byggprojekt. Falkenström anser att ett problem för både JM och branschen i stort är att få erfarenhetsåterföringen att fungera. Falkenström förklarar att det handlar om att problem i tidigare projekt inte har dokumenterats tillräckligt väl, vilket kan medföra att man gör om samma misstag igen. Han anser att det emellertid brukar fungera inom samma region, men eftersom JM har verksamhet i många regioner kan det vara problematiskt att nå ut med kunskapen. Företaget har diskuterat denna problematik många gånger. Ett förslag har varit att upprätta en erfarenhetsbank med sökfunktion. En sådan lösning finns till viss del idag, men Falkenström menar att "det är lättare sagt än gjort att få ett sådant system att fungera".

### *Kontrollaktiviteter*

Inför ett projektavslut har JM en standardiserad projektgenomgång. Varje projekt kontrolleras utifrån en detaljerad checklista under en sådan projektgenomgång. Enligt checklistan kontrolleras bland annat projektets ekonomi, hanterade risker och uppstådda problem. Utifrån checklistans punkter skrivs ett protokoll med erfarenheter och slutsatser för att möjliggöra erfarenhetsåterföring till nästa projekt. Ett projekts ekonomi kontrolleras och analyseras också under en separat genomgång med företagets affärsutskott. För att kontrollera att det inte finns allt för mycket brister inför slutbesiktning utför företaget en standardiserad försyn tillsammans med externa slutbesiktningsmän. Under en sådan försyn kan även kunden delta.

JM utför ingen systematisk analys av inträffade stölder. Företagets avdelning för försäkringsärenden tar emellertid fram statistik beträffande stölder på arbetsplatserna, samt för diskussioner med deras försäkringsbolag angående detta.

JM utför en standardiserad leverantörsvärdering när de har använt en leverantör eller underentreprenör. Dessa leverantörsvärderingar dokumenteras sedan i ett system. Detta system används exempelvis under en anbudsprocess för att ta del av tidigare omdömen av aktuella leverantörer.

### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets verksamhetssystem för all personal.

### *Övervakning och uppföljning*

JM har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående avslutsfasen av ett byggprojekt. Detta arbete utförs dels av företagets externa revisorer, dels av företagets verksamhetsrevision. JM:s verksamhetsrevision utför sina revisioner dels för att kontrollera, dels för att utreda behovet av förändring och dels för att utbilda medarbetarna.

#### 5.4.4 Övergripande

##### *Kontrollmiljö*

Falkenström beskriver JM:s interna kontroll som formaliserad. Han berättar att både han och ledningen anser att det strukturerade arbetssättet är den största framgångsfaktorn för företaget. Han anser att anledningen till framgången är den prioritet och det engagemang detta har hos styrelsen. Med utgångspunkt i de senaste fem åren tror han att arbetet framöver kommer att bli ännu mer formaliserat och strukturerat. Falkenström anser att företagets övergripande kontrollmiljö är tillräcklig och fungerar bra. Dock anser han att det gäller att hitta en balans. Han förklarar att man får vara försiktig så att man inte överdriver administrationen. Han betonar: "Det ska vara ett hjälpmedel, inte något annat."

JM har en uppförandekod samt miljö- och kvalitetspolicys som både omfattar och styr hela verksamheten.

##### *Riskbedömning*

Falkenström anser att företagets övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra. Riskarbetet sker kontinuerligt under projektet. Han berättar att även styrelsen är nöjd med deras arbetssätt.

##### *Kontrollaktiviteter*

Falkenström anser att företagets nuvarande kontrollaktiviteter är tillräckliga för att upptäcka, motverka och korrigera fel, oegentligheter och risker i ett byggprojekt. Dock anser han att såväl JM som branschen kan bli bättre på erfarenhetsåterföring, att således utnyttja de kunskaper som redan finns i företaget. JM har sedan tre år tillbaka en whistleblowingfunktion. Systemet tillåter företagets medarbetare att anonymt rapportera sina ärenden via både telefon och en webbaserad lösning. Under de senaste tre åren har enstaka ärenden inkommit via systemet. Innan det nuvarande systemet fanns hanterades dessa ärenden lokalt. Falkenström menar att det då fanns en problematik kopplad till att dessa ärenden kunde hanteras på olika sätt i olika regioner. Han förklarar att deras nuvarande system innebär en säker och enhetlig hantering av dessa ärenden.

Verksamheten kontrolleras årligen för att säkerställa att företagets miljö- och kvalitetskrav följs. Det är dock inte någon extern part som utför revisioner av företagets miljö- och kvalitetsarbete. JM har valt att inte certifiera verksamheten beträffande miljö och kvalitet, men systemet är uppbyggt för att företaget ska kunna certifiera sig inom såväl miljö som kvalitet.

##### *Information och kommunikation*

Falkenström anser att det finns tillräckligt med dokument angående bland annat regler, rutiner, riktlinjer och policys tillgängligt för berörd personal. Dock anser han att det alltid går att förbättra och förtydliga. Vidare anser han att informationsspridningen av detta fungerar bra, till stor del som ett resultat av den prioritet och det engagemang detta har hos styrelsen. JM arrangerar kontinuerligt utbildningar för deras personal med intentionen att öka förståelsen för deras strukturerade arbetssätt. Ett syfte med företagets verksamhetssystem är att personalen på ett enkelt sätt ska kunna ta vid där en annan medarbetare slutade.

### *Övervakning och uppföljning*

JM har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av deras interna kontroll. Detta arbete utförs dels av företagets externa revisorer, dels av företagets verksamhetsrevision. Företagets verksamhetsrevision utför sina revisioner utifrån tre syften. För det första ska de interna kontrollerna kontrolleras. För det andra ska verksamhetsrevisionen samla in synpunkter från verksamheten om sådant som behöver förändras. För det tredje försöker de utföra sina revisioner på medarbetare som är relativt nya i sin roll, då det samtidigt innebär en viss utbildning för dem.

Verksamhetsrevisionen utför sina revisioner på uppdrag av revisionsutskottet. Fyra gånger per år redovisar och rapporterar verksamhetsrevisionen sitt arbete till revisionsutskottet. Det är ingen hos JM som är heltidsanställd för att ingå i verksamhetsrevisionen. Den består av medarbetare från såväl olika regioner som olika delar av verksamheten, och de lägger cirka 5-10 % av sin arbetstid på verksamhetsrevisionens arbete. De medarbetare som ingår i gruppen byts ut efter några år.

### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

JM har i sin bolagsstyrningsrapport för verksamhetsåret 2013 organiserat styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen enligt komponenterna kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt uppföljning (JM AB 2014).

## 5.5 NCC Roads AB

NCC Roads AB (NCC) är ett helägt dotterbolag till NCC AB och står för koncernens verksamheter på och kring vägar. NCC AB är börsnoterat på NASDAQ OMX Stockholm och är ett av Nordens största byggföretag. NCC har fyra affärsinriktningar: stenmaterialproduktion, asfalttillverkning, beläggning och vägservice. Företaget har drygt 4 000 anställda och omsatte cirka 12 miljarder kronor under verksamhetsåret 2013 (NCC AB 2014).

### **5.5.1 Planering**

#### *Kontrollmiljö*

NCC har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett projekt. Arbetschefen är ansvarig för kalkylarbetet och projektplanering fram tills dess att en platschef är tillsatt.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen. Arbetet med att identifiera risker sker främst genom analys av projektets karaktär och förutsättningar. En identifierad risk bedöms genom prissättning. Prissättningen är sedan utgångspunkt för

bedömningen om det är en risk företaget är beredd att acceptera. Prissättningen resulterar i ett påslag i kalkylen. Gustafsson anser att den största risken i planeringsfasen är feltolkningar av anbudsförfrågan.

#### *Kontrollaktiviteter*

Företaget beslutar tidigt i processen om det är ett projekt de ska satsa på, innan de har förbrukat stora mängder resurser på exempelvis kalkylering och planering. De kontrollerar alltid anbudsunderlaget noggrant och frågar kunden vid oklarheter. Företaget använder sig av beloppsgränser angående anbudsförfarandet. En underordnad kan emellertid lämna ett anbud som överstiger en viss beloppsgräns om han eller hon innehar en fullmakt från en överordnad chef. Dessa anbud granskas dock alltid av överordnad chef. En kalkyl ska alltid följa vissa checklistor.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen finns dokumenterade och tillgängliga på företagets intranät för berörd personal. Kommunikation av förändringar beträffande planeringsfasen sker genom informationsmöten, nyhetsbrev, information på intranätet och mejl.

#### *Övervakning och uppföljning*

NCC har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående planeringsfasen av ett byggprojekt.

### **5.5.2 Genomförande**

#### *Kontrollmiljö*

Företaget har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen. När ett projekt övergår från planering till genomförande formas en projektorganisation. Platschefen har det övergripande ansvaret för projektet.

#### *Riskbedömning*

NCC arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. En identifierad risk bedöms och hanteras genom analys för att därav kunna minimera dess påverkan på projektet. Gustafsson anser att det finns risker genom hela genomförandefasen, såväl interna som externa. Han anser att de största riskerna är tolkningsfel av anbudsunderlaget, arbetsskador och en bristande bemanning.

#### *Kontrollaktiviteter*

Det finns inte några beloppsgränser som reglerar inköpen i ett byggprojekt, platschefen ska dock vid en viss nivå ta hjälp av företagets inköpsfunktion. Företaget har en systembaserad attestrutin som kräver attestering av två medarbetare från olika nivåer i företaget, i normalfallet är det platschef och arbetschef.

Företaget utför regelbundet kontroller för att se att projektet är i fas tids- och kostnadsmässigt. De fordon som



hör till deras affärsinriktning vägservice är utrustade med GPS-sändare, vilket medför att både företaget och kunden kan kontrollera att utsatt tid hålls. NCC använder sig av kvartalsvisa prognoser för att följa upp projektets ekonomi.

Företaget arbetar ofta på väldigt stora ytor, vilket medför att det är svårt att kontrollera att ingen obehörig tar sig in på arbetsplatsen. Företaget följer bestämmelser för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06. Gustafsson anser att NCC saknar ett effektivt arbetssätt för att motverka stölder på arbetsplatserna. De har en intern maskinuthyrning som registrerar vilka maskiner ett specifikt projekt har hyrt. De märker maskinerna samt låser in dem under nätterna när det är möjligt.

Vid behov hyr företaget extern personal. De använder sig då av beprövade bemanningsföretag, vilka även är godkända av facket. Gustafsson har svårt att uttala sig om artikeln av Byggnads och Sveriges Bygginstrumenter (Se Månsson & Lindholm 2013), men han säger att det inte skulle vara några problem för dem att skicka in kontrollrapport tolv gånger per år. Han tror inte att problemet med svartarbete är så utbrett och litar därför på att deras största konkurrenter också sköter sig.

Platschefen är ansvarig för säkerheten på arbetsplatsen. Varje månad genomför respektive platschef en skyddsronn på arbetsplatsen tillsammans med skyddsombud. En gång per år genomför företaget en större skyddsronn som då inkluderar huvudskyddsombud, representanter från Seko samt företagens arbetsmiljöingenjör. Det finns strikta regler angående arbete i trafik som de måste följa. Deras kunder kontrollerar emellanåt att de följer dessa regler.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga på företagens intranät för alla tjänstemän. Platschefen är ansvarig för att yrkesarbetarna har tillgång till aktuell information i sina pärmar. Kommunikation av förändringar i denna fas sker genom information på intranätet, nyhetsbrev, mejl, möten och utbildningar.

#### *Övervakning och uppföljning*

NCC har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående genomförandefasen av ett byggprojekt.

### **5.5.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

NCC har en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade rollbeskrivningar angående avslutsfasen av ett projekt. Det finns till viss del även rutin- och processbeskrivningar. Platschefen är ansvarig för avveckling av arbetsplatsen.

### *Riskbedömning*

Företaget arbetar inte enligt någon formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen av ett byggprojekt. Två risker som Gustafsson anser är förknippade med denna fas är tvister med kunder och kostnader för att avveckla arbetsplatsen.

### *Kontrollaktiviteter*

För att minimera risken för tvister och anmärkningar under slutbesiktningen utför företaget förberedande besiktningar av varje projekt tillsammans med kunden. Varje platschef följer en checklista när han eller hon ska avveckla en arbetsplats. En sådan checklista innehåller de moment en avveckling kräver, exempelvis uppsägning av personal och lokaler, omplacering av personal samt förflyttning av verksamheten. Arbetschefen, platschefen och ekonomichefen utvärderar projektets ekonomi. Om ett projekt gått betydligt sämre än förväntat görs en avvikelserapport i denna fas. Företaget utför inga analyser på de stölder som skett.

### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående denna fas finns dokumenterade och tillgängliga på företagets intranät. Kommunikation av förändringar sker via information på intranätet, nyhetsbrev, mejl och möten.

### *Övervakning och uppföljning*

Företaget har inte någon formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen beträffande avslutsfasen.

## **5.5.4 Övergripande**

### *Kontrollmiljö*

Gustafsson beskriver företagets interna kontroll som formaliserad och anger att de arbetar efter att formalisera den ytterligare. Han anser att deras kontrollmiljö är tillräckligt god. Företaget arbetar efter en uppförandekod och ett flertal policys, exempelvis miljö- och säkerhetspolicy.

### *Riskbedömning*

Gustafsson anser att företagets övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra. Han menar att företaget har utvecklats mycket beträffande detta. Gustafsson anser att de klarar av i princip alla risker vad det gäller arbetsmiljö och säkerhet, men att ekonomiska risker kan vara svårare att hantera.

### *Kontrollaktiviteter*

Gustafsson anser att kontrollaktiviteterna aldrig kan bli tillräckliga för att motverka oegentligheter och risker mot företaget. Han menar att det inte går att kontrollera allt och alla eftersom det är tidsödande och dyrt. Han förklarar att oegentligheter vanligen upptäcks via tidningsrubriker eller via kunderna, således inte via deras kontrollaktiviteter.

Företaget arbetar med ett Human Capital Index för att ta reda på hur personalen mår. En gång per år har de också en "Awareness day", vilket betyder att hela arbetsplatsen samlas för att diskutera hälsa och arbetsskydd. Företaget har en whistleblowingfunktion. Funktionen tillåter att personalen anonymt kan rapportera ärenden via både telefon och skrift. Det är företagets juridiska enhet som ansvarar för funktionen och ska granska substansen i uppgifterna. Gustafsson berättar att funktionen används.

Företagets kvalitets- och miljöarbete är certifierat enligt ISO 9001 respektive ISO 14001.

#### *Information och kommunikation*

Gustafsson anser att företagets dokumentation och informationsspridning är tillräcklig. Han förklarar att dokumentationen är gedigen och enkel att hitta.

#### *Övervakning och uppföljning*

Gustafsson anser att företagets arbete med övervakning och uppföljning av den interna kontrollen är tillräcklig. Han berättar att de externa revisorerna främst granskar den interna kontrollen som är kopplad till ekonomifunktionen.

NCC har en internrevisionsfunktion som övervakar och följer upp den interna kontrollen i planerings- och genomförandefasen av ett byggprojekt. Det Norske Veritas (DNV) utför också övervakning och uppföljning för att säkerställa att NCC följer sina certifieringar.

#### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

NCC behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras årsredovisning för verksamhetsåret 2013 (NCC Roads AB, 2014).

NCC AB (koncernens moderbolag) har i sin bolagsstyrningsrapport för verksamhetsåret 2013 organiserat styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen enligt komponenterna riskbedömning och riskhantering, kontrollmiljö, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt uppföljning (NCC AB 2014).

## 5.6 Skanska Sverige AB

Skanska AB grundades 1887 och är ett av världens ledande projektutvecklings- och byggkoncerner. Koncernen bedriver sin verksamhet i Europa, USA och Latinamerika (Skanska AB 2014a). Under verksamhetsåret 2013 omsatte koncernen cirka 136 miljarder kronor och antalet anställda uppgick till cirka 57 000. Skanska AB är börsnoterat på NASDAQ OMX Stockholm (Skanska AB 2014b). I koncernen ingår Skanska Sverige AB (Skanska) som är ett av Sveriges största byggföretag. Företaget omsätter cirka 30 miljarder kronor och har cirka 11 000 medarbetare. Verksamheten består av bygg- och anläggningsverksamhet,

bostadsutveckling, kommersiell utveckling och infrastrukturutveckling (Skanska AB u.å.).

### **5.6.1 Planering**

#### *Kontrollmiljö*

Skanska har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett projekt.

#### *Riskbedömning*

Företaget arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt. Riskarbetets omfattning beror delvis på projektets storlek, om det är ett mindre projekt blir arbetet ofta mindre. Riskbedömningen utförs genom att man fyller i projektets förutsättningar i en mall och därefter får projektet en riskprofil.

Fredriksson anser att de största riskerna i denna fas är tekniska risker, exempelvis långa spännvidder eller okända markförhållanden. Han anser emellertid också att det finns stora affärsmässiga och juridiska risker. En annan risk är enligt Fredriksson de projekt som är så små att de inte går igenom det stora riskbedömningssystemet, utan endast riskbedöms lokalt. Men samtidigt menar han att man inte kan granska allt och att det måste finnas gränser.

#### *Kontrollaktiviteter*

Efter att projektet har fått en riskprofil hålls ett möte där det tas beslut om man ska gå vidare med projektet. Skanska använder sig av belopps- och konstruktionsgränser i planeringsfasen av ett projekt. Båda gränstyperna har flera trappsteg, och i vissa fall tar koncernledningen beslut om ett projekt ska godkännas eller inte. Företaget har formella regler angående underskrift av avtal.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets ledningssystem för all personal. Viktiga nyheter i systemet hamnar på förstasidan i ledningssystemet. Förändringar i systemet kommuniceras genom såväl möten som utbildningar.

#### *Övervakning och uppföljning*

Skanska har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående planeringsfasen av ett byggprojekt.

### **5.6.2 Genomförande**

#### *Kontrollmiljö*

Skanska har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar

angående genomförandefasen av ett byggprojekt. Projektchefen är vanligtvis ytterst ansvarig för projektet. Ansvaret för kostnader och säkerhet delegerar projektchefen till projektets produktionschef.

### *Riskbedömning*

Företaget arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen. Fredriksson anser att de största riskerna i denna fas är bristande arbetsmiljö och bristande säkerhet på byggarbetsplatserna. Han nämner också risken för prishöjningar på material och säger att det blir problem om det kommer prishöjningar som man inte har försäkrat sig mot. En annan risk enligt Fredriksson är den produktion som inte utförs internt utan köps in av någon extern part.

### *Kontrollaktiviteter*

Det finns beloppsgränser angående inköpen till ett byggprojekt. Företaget har också ramavtal, som till stor del styr inköpen. Vidare har Skanska en intern inköpsfunktion som används vid avancerade inköp. Företaget har en systembaserad attestrutin som kräver attestering och godkännande av två personer på olika nivåer i organisationen.

Skanska följer upp tidsplaner för varje projekt noggrant, eftersom tiden är en stor del av pengarna i ett byggprojekt. Varje projekt har stora övergripande tidsplaner som bryts ner i väldigt detaljerade aktivitetsplaner. Företaget granskar ekonomin i projekten genom bland annat kvartalsvisa prognoser. Detta arbete sker kontinuerligt och systematiskt.

På större arbetsplatser kontrolleras behörigheter på alla som önskar tillträde. Skanska följer bestämmelserna för närvararedovisning och legitimationskrav enligt ID06, och på inhägnade arbetsplatser finns det ofta en passagegrind. Vid ankomst till en byggarbetsplats för första gången får du en 30 minuter lång säkerhetsgenomgång, den behandlar både vad som gäller på den aktuella arbetsplatsen och vad som gäller generellt på Skanskas byggarbetsplatser.

Fredriksson anser att Skanska är på samma nivå som övriga företag i byggbranschen när det gäller stölder på byggarbetsplatserna. Skanska har en maskinavdelning, som företaget hyr av internt. Avdelningen registrerar vilket projekt maskinerna hyrs ut till. I övrigt märker man upp maskiner och försöker göra det så svårt som möjligt för brottslingar att stjäla från byggarbetsplatserna. Detta görs exempelvis genom att låsa in maskiner, lyfta upp maskiner på containertak och ställa stora maskiner framför containerdörrarna. Vissa byggarbetsplatser är också larmade.

Företaget hyr in extern personal från leverantörer som de har ramavtal med. Dessa leverantörer har noggrant valts ut, och ramavtalen innehåller tydliga villkor. Ibland granskar även facket den inhyrda personalens villkor. Fredriksson förklarar att kedjorna med underentreprenörer och bemanningsföretag är väldigt långa och därmed svåra att kontrollera, därför kan han ej utesluta att svart arbetskraft har förekommit på Skanskas arbetsplatser.

Fredriksson vågar inte uttala sig om artikeln från Byggnads och Svenska Byggindustrier (Se Månsson & Lindholm 2013) men tar för givet att Skanska är delaktig i drivandet av frågan eftersom de är en så stor aktör i branschen. Han påpekar också att striktare regler bara gynnar dem och de övriga stora företagen i branschen, eftersom de har resurser för att tillgodose kraven.

Ledningssystemet innehåller checklistor och rutiner för hur arbetsmoment ska utföras på ett så säkert sätt som möjligt. Särskilt riskfyllda och svåra arbetsmoment planeras noggrant innan de utförs. En del av en sådan planering består av att utföra en riskinventering för att se vilka risker som finns. I efterhand utvärderas dessa insatser för att ta reda på vad som behöver förändras till nästa gång.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande genomförandefasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets ledningssystem för all personal. Hantverkarna har tillgång till systemet i byggbodarna på byggarbetsplatserna. Viktiga nyheter i systemet hamnar på förstasidan i ledningssystemet. Förändringar i systemet kommuniceras genom såväl möten som utbildningar.

#### *Övervakning och uppföljning*

Skanska har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående genomförandefasen av ett byggprojekt.

### **5.6.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Företaget har en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade rollbeskrivningar. Det finns också rutin- och processbeskrivningar men Fredriksson anser att de kan bli mycket bättre. Produktionschefen ansvarar för att stänga arbetsplatsen.

#### *Riskbedömning*

Skanska arbetar enligt en formaliserad rutin för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen. Fredriksson anser att den största risken i avslutsfasen är att ett projekt avslutas för tidigt. Detta anser han på grund av tre anledningar. För det första är det problematiskt att starta upp en verksamhet igen om projektet får anmärkningar på slutbesiktningen. För det andra riskerar man att gå miste om eventuell merförsäljning till kunden. För det tredje riskerar man att inte göra en bra överlämning till kunden.

#### *Kontrollaktiviteter*

För att minimera riskerna i avslutsfasen av ett projekt utför Skanska förbesiktningar och kontroller innan slutbesiktning sker. Personalen ska utföra egenkontroller när de är klara med delmoment i projekten. Företaget utför inga analyser av de stölder som skett.

Projekten har alltid minst ett internt slutmöte där man går igenom projektet. Är det ett större projekt kan

man ha interna slutmöten av olika delar, så som inköp, projektering etc. Man har också alltid ett slutmöte med kunden.

#### *Information och kommunikation*

Ansvarsfördelningen samt roll-, rutin- och processbeskrivningar beträffande avslutsfasen finns dokumenterade och tillgängliga i företagets ledningssystem för all personal. Viktiga nyheter i systemet hamnar på förstasidan i ledningssystemet. Förändringar i systemet kommuniceras genom både möten och utbildningar.

#### *Övervakning och uppföljning*

Skanska har en formaliserad rutin för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående avslutsfasen av ett byggprojekt.

### **5.6.4 Övergripande**

#### *Kontrollmiljö*

Fredriksson beskriver företagets interna kontroll som formaliserad. Vidare berättar han att företaget strävar efter en ytterligare formalisering och förbättring av den interna kontrollen. Skanska arbetar bland annat efter en uppförandekod samt efter en miljö-, arbetsmiljö-, kvalitets- och kommunikationspolicy. Fredriksson anser att företagets kontrollmiljö överlag är god, men han ser förbättringspotential.

#### *Riskbedömning*

Fredriksson anser att Skanska är väldigt duktiga på arbetet med att identifiera, bedöma och hantera risker. De risker som har identifierats i planeringsfasen tas om hand om och utgör senare inget problem. Han anser dock att det går att förbättra riskbedömningen.

#### *Kontrollaktiviteter*

Fredriksson anser att företagets nuvarande kontrollaktiviteter är tillräckligt goda för att upptäcka, motverka och korrigera fel, oegentligheter och risker i ett byggprojekt. Han berättar att de upptäcker oegentligheter genom deras kontrollaktiviteter. Han anser emellertid att det går att förbättra företagets kontrollaktiviteter ytterligare. Företaget har en whistleblowingfunktion där man har möjlighet att vara anonym. Enligt Fredriksson är det en funktion som används av de anställda.

Skanskas verksamhet är certifierad enligt ISO 9001, ISO 14001 och OHSAS 18001.

#### *Information och kommunikation*

Fredriksson tycker att arbetet med information och kommunikation är god. Han menar att de har rätt utbildningar och rätt dokumentation, men samtidigt påpekar han att det kan bli bättre. Enligt Fredriksson har man tillgång till olika mängd information beroende på var man jobbar på företaget, detta ser han som ett stort problem.

### *Uppföljning och övervakning*

Fredriksson anser att företagets arbete med uppföljning och övervakning av den interna kontrollen är god, men han anser att det alltid går att bli bättre.

Skanskas internrevisionsfunktion och andra medarbetare med liknande arbetsuppgifter utför cirka 200 interna revisioner per år av företagets verksamhet och dess interna kontroll. Han berättar att ledningssystemet följs upp och uppdateras dagligen. DNV lägger cirka 55 arbetsdagar per år på att granska att Skanska lever upp till sina certifieringar.

### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

Skanska behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras årsredovisning för verksamhetsåret 2012 (Skanska Sverige AB 2013).

Skanska AB (koncernens moderbolag) har i sin bolagsstyrningsrapport för verksamhetsåret 2013 organiserat styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen enligt komponenterna kontrollmiljö, riskbedömning och kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt uppföljning (Skanska AB 2014).



# 6 Empirisk jämförelse

I detta kapitel kommer vi att jämföra fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt med varandra, utifrån vår beskrivnings- och analysmodell (se avsnitt 3.6 *Beskrivnings- och analysmodell*). Vidare kommer vi att jämföra fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt mot vår teoretiska referensram.

**Tabell 2**

Jämförelse av bakgrundsinformation.

Fall	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Omsättning	125 MSEK	240 MSEK	368 MSEK	12 000 MSEK	12 000 MSEK	30 000 MSEK
Antal anställda	59	144	134	2 200	4 000	11 000
Bolagsform	Privat aktiebolag	Privat aktiebolag	Publikt aktiebolag	Publikt aktiebolag	Privat aktiebolag	Privat aktiebolag
Börsnotering	Ej noterat	Ej noterat	Ej noterat	Företaget är noterat på NASDAQ OMX Stockholm	Koncernen är noterad på NASDAQ OMX Stockholm.	Koncernen är noterad på NASDAQ OMX Stockholm

## 6.1 Planering

### *Kontrollmiljö*

FAR (2006) anger att kontrollmiljön förmedlar både disciplin och struktur. I samtliga fallföretag, förutom hos Thage, finns det en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett byggprojekt. I Thage är emellertid ansvarsfördelning, rutiner och processer väl inarbetade i verksamheten.

### *Riskbedömning*

Enligt COSO (1992 se Arwinge 2013) ska riskbedömningen göra det möjligt att systematiskt identifiera risker och säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. De tre största fallföretagen, JM, NCC och

Skanska, arbetar enligt formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, arbetar däremot inte enligt några formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i denna fas.

I och med att de tre minsta fallföretagen saknar rutiner för dess riskarbete i planeringsfasen anser vi att de inte kan identifiera risker systematiskt.

#### *Kontrollaktiviteter*

Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) menar att kontrollaktiviteterna ska hantera de risker som har identifierats. JM, NCC och Skanska har rutiner för hur identifierade risker ska hanteras. Flex och Moelven har kontrollaktiviteter för deras största risker i denna fas av ett byggprojekt. Thage har kontrollaktiviteter för vissa av deras största risker i denna fas.

Moelvans säljare får bonus som grundas på projektens ekonomiska resultat istället för på antal sålda projekt. Detta bonussystem kan kopplas till Eisenhardts (1989a) beskrivning av resultatbaserade kontrakt som ska gynna principalen i ett principal-agentförhållande. Moelven (principalen) har genom detta bonussystem fått säljarna (agenterna) att arbeta utifrån principalens intresse, att således sälja projekt som har goda förutsättningar att resultera i vinst.

#### *Information och kommunikation*

COSO (1992 se Pfister 2009) beskriver vikten av att medarbetarna får tillgång till pålitlig, relevant och aktuell information. I samtliga fallföretag, förutom i Thage, finns ansvarsfördelningar samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående planeringsfasen dokumenterade och tillgängliga i ett system eller på ett intranät för berörd personal. Thage arbetar dock mycket med muntlig informationsspridning genom deras kontinuerliga möten.

Arwinge (2013) menar att information ska distribueras så att medarbetarna ska kunna fullfölja sitt ansvar inom företagets interna kontroll. Samtliga fallföretag redogör för en fungerande rutin för detta i denna fas.

#### *Övervakning och uppföljning*

Arwinge (2013) menar att övervakning och uppföljning är viktigt för att den interna kontrollen fortsättningsvis ska kunna vara effektiv. De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i planeringsfasen. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, har däremot inte några formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i denna fas.

Översikt av intern kontroll i planeringsfasen av ett byggprojekt.

Tabell 3 Jämförelse mellan fallföretagens arbete med intern kontroll i planeringsfasen.

Fall COSO-komponent		Flex Interior Systems AB	JM AB	Moelven Eurowand AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB	Thage Anderssons Byggnads AB
Kontrollmiljö	Är kontrollmiljön formaliserad?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
Riskbedömning	Finns det rutiner för riskarbetet?	Nej	Ja	Nej	Ja	Ja	Nej
Kontrollaktiviteter	Är kontrollaktiviteterna tillräckliga för att hantera identifierade risker?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Information och kommunikation	Finns det tillräcklig dokumentation?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
Övervakning och uppföljning	Sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen?	Nej	Ja	Nej	Ja	Ja	Nej

## 6.2 Genomförande

### *Kontrollmiljö*

Kontrollmiljön utgör grunden för ett företags interna kontroll (Arwinge, Eklöv Alander & Nilsson 2013), och den omfattar exempelvis ansvarsfördelning (COSO 1992 se Pfister 2009). I samtliga fallföretag finns det en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin och processbeskrivningar angående genomförandefasen av ett byggprojekt.

### *Riskbedömning*

Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) skriver att riskbedömningen ska värdera riskens väsentlighet och dess sannolikhet att inträffa. De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, arbetar enligt formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen av ett byggprojekt. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, arbetar däremot inte enligt några formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i denna fas.

### *Kontrollaktiviteter*

COSO (u.å. se Wikland 2012) menar att kontrollaktiviteterna ska bestå av många aktiviteter, och dessa ska vara integrerade i företagets verksamhet. Samtliga fallföretag redogör för kontrollaktiviteter som är integrerade i dess verksamhet, exempelvis systembaserade attestrutiner. Fallföretagens attestrutiner kräver att två personer ska attestera en utbetalning. Attestrutiner är ett exempel på en kontrollaktivitet (FAR 2006), och företagens systembaserade attestrutiner tycks vara ett exempel på sådana automatiserade kontrollaktiviteter som COSO (u.å. se Wikland 2012) behandlar.

Moelven, JM och Skanska har uttalade beloppsgränser som reglerar inköpen av material till ett byggprojekt. Flex och Thage har tydliga regleringar för vilka som har behörighet att göra inköp av material. På NCC ansvarar platschefen för inköpen, han eller hon ska vid en viss nivå ta hjälp av företagets inköpsfunktion.

Samtliga fallföretag utför kontinuerliga uppföljningar för att kontrollera att ett byggprojekt är i fas både tids- och kostnadsmässigt.

Samtliga fallföretag, förutom Moelven, följer alltid bestämmelserna för närvaroredovisning och legitimationskrav enligt ID06. Moelven följer dessa bestämmelser i de fall deras kunder kräver det.

Alla fallföretag arbetar proaktivt mot arbetsplatsstölder, exempelvis genom märkning och att låsa in maskiner och verktyg under nätterna. Vissa använder sig även av inhägnader och larmade byggarbetsplatser. Att företagen har dessa kontrollaktiviteter ser vi som ett tecken på att de har samma problem som byggbranschen i stort med arbetsplatsstölder (se Hindersson 2012).

Vid behov hyr samtliga fallföretag in extern personal. För att kontrollera att den inhyrda personal har bra villkor utför JM en standardiserad leverantörsbedömning vilken omfattar kontroll av leverantörens ekonomi och personal. De utför också en riskbedömning och hämtar en skatteupplysning. De bedömer rimligheten mellan antalet anställda och utbetald lönesumma. Skanska har ramavtal med de leverantörer de hyr personal av. Leverantörerna har noggrant valts ut och ramavtalen innehåller tydliga villkor. NCC hyr personal från leverantörer som facket har godkänt. Moelven utför en liknande rimlighetsbedömning på skatteuppgifter som JM. Flex använder sig av ett fåtal leverantörer och begär alltid F-skattsedel vid kontraktering. Thage hyr i första hand personal av övriga koncernföretag och i andra hand andra företag i byggbranschen. De utför inte några kontroller av dessa företag eller personal.

Respondenterna från Thage, Moelven, JM och Flex anser att svartarbete är ett problem i branschen, och delar således uppfattning med artikeln från Sveriges byggindustriers vd och Byggnads förbundsordförande (se Månsson & Lindholm 2013). Respondenten på Skanska vågar inte uttala sig angående artikeln. Respondenten på NCC har svårt att uttala sig angående artikeln, men anser generellt inte att problemet med svartarbete är särskilt utbrett.

Båda respondenterna från JM och Skanska menar att de inte kan utesluta att svartarbete inte förekommer på byggarbetsplatser med anledning av långa kedjor av underentreprenörer och bemanningsföretag.

Flex, Moelven, Thage, JM ställer sig positiva till förslaget om att införa en förenklad månadsrapportering av löner till Skatteverket som åtgärd mot problemet med svartarbete (se Månsson & Lindholm 2013). NCC skulle inte ha några bekymmer med en sådan åtgärd. Skanskas respondent menar generellt att striktare regler gynnar Skanska och övriga stora företag i branschen, då de har resurser för att tillgodose kraven.

Skanska har särskilda rutiner för hur arbetsmoment ska utföras på ett så säkert sätt som möjligt. Särskilt riskfyllda och svåra arbetsmoment planeras noggrant i förväg. En del av en sådan planering omfattar en riskinventering. Dessa arbetsmoment utvärderas i efterhand. JM genomför regelbundet arbetsmiljö- och skyddsronder för att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs. JM:s verksamhetsrevision granskar också detta. NCC har månadsvisa skyddsronder på arbetsplatserna där platschef och skyddsombud deltar. En gång per år genomför företaget en mer utförlig skyddsronde på arbetsplatserna tillsammans med huvudskyddsombud, representanter från Seko samt företagets arbetsmiljöingenjör.

Hos Thage är det respektive arbetsledare som är ansvarig för att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs. Varje byggarbetsplats har också ett skyddsombud. Hos Moelven är det montageledaren som är ansvarig för att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs. Moelven har som mål att inte drabbas av några arbetsskador, därför investerar de stora resurser i att utveckla sina monteringsmetoder. För att säkerställa att bestämmelser och lagar angående arbetsmiljö och säkerhet följs har Flex regelbundna arbetsmiljömöten då skyddskommittén träffas. Skyddskommittén består av representanter från företaget samt förtroendevalda.

Moelven har ett bonussystem för deras montörer som är baserat på monterings-tid. Om montörerna arbetar snabbare än kalkylerad tid får de ta del av en bonus. Detta incitament tycks vara en sådan kontrollmekanism som Arwinge (2013) menar kan hantera agentproblem. Jensen och Meckling (1976) anger att en principal genom incitament kan minimera ett agentagerande som avviker från principalens intresse. Moelven (principalen) lyckas i detta fall minimera montörens (agentens) agerande (i detta fall ineffektivitet) som avviker från principalens intresse, genom incitament för att arbeta mer effektivt.

#### *Information och kommunikation*

Arwinge, Eklöv Alander och Nilsson (2013) menar att COSO-ramverket betonar vikten av rättvisande, tillförlitlig och ändamålsenlig information samt hur den kommuniceras. I samtliga fallföretag finns ansvarsfördelningar samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående genomförandefasen dokumenterade och tillgängliga i ett system eller på ett intranät för berörd personal. Moelvens montörer har dock svårt att ta till sig företagets dokumentation i sina smartphones och Thages byggarbetare saknar kommunikationsmedel.

#### *Övervakning och uppföljning*

Wikland (2012) betonar vikten av att den interna kontrollen övervakas för att inte försämrats. De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i genomförandefasen. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, har däremot inte några formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i denna fas.

Översikt av intern kontroll i genomförandefasen av ett byggprojekt.

Tabell 4 Jämförelse mellan fallföretagens arbete med intern kontroll i genomförandefasen.

Fall COSO-komponent		Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Kontrollmiljö	Är kontrollmiljön formaliserad?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Riskbedömning	Finns det rutiner för riskarbetet?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja
Kontrollaktiviteter	Är kontrollaktiviteterna tillräckliga för att hantera identifierade risker?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Information och kommunikation	Finns det tillräcklig dokumentation?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Övervakning och uppföljning	Sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja

## 6.3 Avslut

### *Kontrollmiljö*

Wikland (2012) anger att kontrollmiljön fastställer tonen i företaget. Flex, Moelven och JM har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett byggprojekt. NCC och Skanska har en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade rollbeskrivningar i denna fas. Respondenten hos NCC anger att det till viss del finns rutin- och processbeskrivningar i denna fas. Skanskas respondent menar att det finns rutiner och processbeskrivningar, men han anser att dessa kan bli mycket bättre. Thage har däremot ingen formaliserad ansvarsfördelning eller formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar i avslutsfasen.

### *Riskbedömning*

COSO (u.å. se Wikland 2012) menar att riskbilden för en verksamhet ständigt förändras, därför måste riskbedömningen vara en återkommande aktivitet. JM och Skanska arbetar enligt formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen av ett byggprojekt. Flex, Moelven, NCC och Thage arbetar däremot inte enligt några formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i denna fas.

Alla fallföretag, förutom Moelven, har redogjort för specifika risker i avslutsfasen av ett byggprojekt. Respondenten hos Moelven ser inte några särskilda risker i avslutsfasen.

### *Kontrollaktiviteter*

Resultatuppföljning är en kontrollaktivitet enligt FAR (2006). Samtliga fallföretag arbetar med resultatuppföljning av sina projekt. Innan slutbesiktning av ett byggprojekt utför alla fallföretag någon form av förbesiktning eller egenkontroll. Dessa kontrollaktiviteter utförs enligt fallföretagen för att minimera antalet besiktningens anmärkningar på slutbesiktningen.

Under genomförandefasen av ett byggprojekt arbetar samtliga fallföretag proaktivt mot byggarbetsplatsstölder. Dock är det endast JM som arbetar reaktivt mot byggarbetsplatsstölder i avslutsfasen av ett byggprojekt. JM:s försäkringsavdelning tar fram statistik på stölderna och analyserar detta tillsammans med försäkringsbolaget. Vi anser att det går att analysera stölderna i större utsträckning än vad som görs idag. Detta arbete borde också övriga fallföretag fundera på att införa.

När JM har använt en leverantör utför de en standardiserad leverantörsutvärdering som dokumenteras. Denna dokumentation används därefter när man ska välja leverantörer till kommande projekt. Detta system kan användas för att reducera den asymmetriska information som finns i det begrepp Eisenhardt (1989a) benämner adverse selection. Vid nästa tillfälle JM ska anlita en tidigare kontrakterad leverantör använder de utvärderingens resultat i den leverantörsbedömning som utförs.



Flex, Moelven, JM och NCC arbetar med erfarenhetsåterföring genom avvikelserapportering i avslutsfasen av ett byggprojekt. Flex och NCC rapporterar endast negativa avvikelser, medan JM och Moelven rapporterar både positiva och negativa avvikelser. Respondenten hos Flex hoppas att företaget framöver även kan utföra positiv avvikelserapportering. Respondenten från JM anser att både JM och branschen i stort har problem med erfarenhetsåterföring.

#### *Information och kommunikation*

Wikland (2012) menar att information binder samman företaget så att medarbetarna kan utföra sina arbetsuppgifter. I samtliga fallföretag, förutom i Thage, finns ansvarsfördelningar samt roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen dokumenterade och tillgängliga i ett system eller på ett intranät för berörd personal.

#### *Övervakning och uppföljning*

Carrington (2010) menar att utan övervakning kan företaget inte veta om den interna kontrollen fungerar effektivt eller inte. JM och Skanska har formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i genomförandefasen. Flex, Moelven, NCC och Thage har däremot inte några formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i denna fas.

Översikt av intern kontroll i avslutsfasen av ett byggprojekt.

Tabell 5 Jämförelse mellan fallföretagens arbete med intern kontroll avslutsfasen.

<b>Fall</b>		<b>Flex Interior Systems AB</b>	<b>Moelven Eurowand AB</b>	<b>Thage Anderssons Byggnads AB</b>	<b>JM AB</b>	<b>NCC Roads AB</b>	<b>Skanska Sverige AB</b>
<b>COSO-komponent</b>							
<b>Kontrollmiljö</b>	Är kontrollmiljön formaliserad?	Ja	Ja	Nej	Ja	Delvis	Delvis
<b>Riskbedömning</b>	Finns det rutiner för riskarbetet?	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Ja
<b>Kontrollaktiviteter</b>	Är kontrollaktiviteterna tillräckliga för att hantera identifierade risker?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<b>Information och kommunikation</b>	Finns det tillräcklig dokumentation?	Ja	Ja	Nej	Ja	Delvis	Ja
<b>Övervakning och uppföljning</b>	Sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen?	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Ja

## 6.4 Övergripande

### *Kontrollmiljö*

Svensk kod för bolagsstyrning anger att det är styrelsen som ansvarar för att företaget har formaliserade rutiner som säkerställer att intern kontroll efterlevs (Kollegiet för svensk bolagsstyrning 2010b). Respondenterna från JM, NCC och Skanska beskriver företagens interna kontroll som formaliserade. Respondenten från Flex berättar att företagets interna kontroll tidigare var väldigt informell, men att den under senare tid har blivit mer formaliserad. Den interna kontrollen i Moelven och Thage beskrivs av deras respondenter som informell. Respondenten från Moelven beskriver den interna kontrollen som informell med anledning av att struktur samt övervakning och uppföljning inte finns.

Respondenterna från Flex, Moelven, JM, NCC och Skanska anger att företagen arbetar mot en ökad grad av formalisering av deras interna kontroll. Flex anger att de arbetar mot en ytterligare formalisering på grund av de fördelar de anser att det kan ge verksamheten. Respondenten från Thages är medveten om att företagets interna kontroll har en relativt låg formaliseringsgrad, men för närvarande arbetar företaget emellertid inte med en ytterligare formalisering.

Samtliga respondenter anser att kontrollmiljöerna i deras företag är tillräckligt goda.

Enligt COSO är företagskulturen en viktig del av kontrollmiljön (COSO 1992 se Pfister 2009). Både Moelven och Thage visar tecken på en öppen företagskultur med ”högt i tak”. Thage saknar till stor del struktur i sin kontrollmiljö. Respondenten hos Thage menar dock att kontrollmiljön, precis som hos Moelven, är väl inarbetad i organisationen. Vidare anser respondenten att kontrollmiljön ”finns i väggarna”.

COSO (u.å. se Wikland 2012) menar att en viktig del i företagets kontrollmiljö är personalpolicys och regelverk. Alla fallföretag arbetar enligt ett flertal olika policys, exempelvis beträffande miljö och kvalitet. Flex, JM, NCC och Skanska har dessutom uppförandekoder.

### *Riskbedömning*

Samtliga respondenter anser att deras företags övergripande arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker i ett byggprojekt är tillräckligt bra. Respondenterna från Flex, Thage och Skanska anser dock att deras arbete går att förbättra. Respondenten från Thage anger att det tyvärr ofta handlar om ”learning by doing”.

### *Kontrollaktiviteter*

Respondenterna från Flex, JM, Moelven, Skanska och Thage anser att deras företags nuvarande kontrollaktiviteter är tillräckliga för att upptäcka, motverka och korrigera fel och oegentligheter i ett byggprojekt. Dock anser respondenterna från Thage, NCC och Skanska att deras nuvarande

kontrollaktiviteter kan förbättras.

NCC:s respondent anser att kontrollaktiviteterna aldrig kan bli tillräckliga eftersom det inte går att kontrollera allt och alla. Detta arbete skulle bli allt för dyrt och tidsödande. Det kontrollarbete respondenten åsyftar kan kopplas till agentteori. Förhållandet mellan respondenten och dennes underställda kan jämföras med det principal-agentförhållande som Jensen och Meckling (1976) beskriver. Respondenten (principalen) kan inte övervaka den underställda (agenten) tillräckligt, eftersom det skulle leda till för stora agentkostnader.

NCC, Skanska och Thage har certifierat sitt kvalitets- och miljöarbete enligt ISO 9001 respektive ISO 14001. Skanska har dessutom certifierat sitt arbetsmiljöarbete enligt OHSAS 18001, detta är något som Thage också strävar efter att ha gjort inom en period på 18 månader. Flex, JM och Moelven är inte certifierade beträffande deras kvalitets- och miljöarbete. Respondenten från JM berättar att företaget har valt att inte certifiera verksamheten angående kvalitet och miljö, men att deras system är uppbyggt för att företaget ska kunna certifiera sig inom båda.

#### *Information och kommunikation*

Respondenterna från Flex, Moelven, JM och NCC anser att deras företag generellt har en tillräcklig dokumentation. Thages respondent anser att en ökad dokumentation skulle kunna skapa mervärde för verksamheten. Respondenten från Skanska anser att deras dokumentation är god, men att den emellertid kan bli bättre. Moelvans dokumentation begränsas av en bristande struktur. Respondenten från JM anser att det alltid går att förbättra och förtydliga dokumentationen.

Respondenterna från JM och NCC anser att företagets informationsspridning är tillräckligt bra. Informationsspridningen i Flex och Skanska kan förbättras enligt respektive respondent.

De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har en whistleblowingfunktion som tillåter personalen att anonymt rapportera ärenden. Respondenterna från de tre fallföretagen berättar att oegentligheter har rapporterats via dessa funktioner. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, har däremot inte någon whistleblowingfunktion. Respondenterna från dessa tre fallföretag anger emellertid att deras företagskulturer bidrar till att medarbetarna vågar rapportera oegentligheter. Wikland (2012) menar att det är viktigt med "högt i tak" i organisationen. Carrington (2010) anger att det dock är viktigt med en formaliserad informationskanal uppåt i organisationen.

#### *Övervakning och uppföljning*

National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987) anger att en internrevisionsfunktion är en viktig del i arbetet med att både förebygga och upptäcka oegentligheter i den finansiella rapporteringen. Av fallföretagen är det JM, NCC och Skanska som har egna internrevisionsfunktioner. Flex, Moelven och Thage har inte någon internrevisionsfunktion.

Wallance och Kreuzfeldt (1991) kom i sin studie fram till att företag som har en internrevisionsfunktion

bland annat var större än företag som inte hade en internrevisionsfunktion. Goodwin-Stewart och Kent (2006) såg i sin studie ett positivt samband mellan användandet av internrevision och storleken på ett företag. Bland uppsatsens fallföretag är det JM, NCC och Skanska som har egna internrevisionsfunktioner, vilka också är de tre största fallföretagen. Thage, som är det fjärde största, utför årligen fyra interna revisioner av deras kvalitets- och miljöarbete.

Goodwin-Stewart och Kent (2006) såg också ett positivt samband mellan användandet av internrevision och ett företags engagemang för risk management. Av fallföretagen är det endast JM, NCC och Skanska som har formaliserade rutiner för identifiering, bedömning och hantering av risker. Det är dessutom dessa som har internrevisionsfunktioner.

#### *Intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen*

Flex, Moelven, Thage, NCC och Skanska behandlade inte intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen i deras senaste årsredovisningar.

Enligt 6 kap. 6 § ÅRL (1995:1554) ska JM samt NCC:s och Skanskas koncerners moderbolag upprätta en bolagsstyrningsrapport. Bolagsstyrningsrapporten ska enligt 6 kap. 6 § andra stycket andra punkten ÅRL (1995:1554) innehålla upplysningar om “de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen”.

Kollegiet för svensk bolagsstyrning (2010b, s. 20) anger att:

Styrelsen ska se till att bolaget har god intern kontroll och formaliserade rutiner som säkerställer att fastlagda principer för finansiell rapportering och intern kontroll efterlevs samt att bolagets finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav på noterade bolag.

FAR och Svenskt Näringsliv (2008) utgår från COSO-ramverket angående styrelsens beskrivning av den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen. Vägledningen föreslår att den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen beskrivs utifrån komponenterna:

- Kontrollmiljö
  - Riskbedömning
  - Kontrollaktiviteter
  - Information och kommunikation
  - Uppföljning
- (FAR och Svenskt Näringsliv 2008, s. 7)

JM samt NCC:s och Skanskas koncerners moderbolag har upprättat en bolagsstyrningsrapport i deras respektive förvaltningsberättelse. Alla tre har behandlat de fem COSO-komponenter som vägledningen

nämner. Komponenternas struktur och ordningsföljd skiljer sig dock åt mellan fallföretagen. Vi anser att denna skillnad varken har positiv eller negativ påverkan på innehållet.

Översikt av övergripande aktiviteter angående intern kontroll i byggprojekt.

Tabell 6 Jämförelse mellan fallföretagens övergripande aktiviteter.

Fall COSO-komponent		Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Kontrollmiljö	Respondentens beskrivning av den interna kontrollen	På väg att formaliseras	Informell	Informell	Formaliserad	Formaliserad	Formaliserad
Riskbedömning	Respondentens åsikt om företagets risk management	Tillräckligt bra, går dock att förbättra	Tillräckligt bra	Tillräckligt bra, går dock att förbättra	Tillräckligt bra	Tillräckligt bra	Tillräckligt bra, går dock att förbättra
Kontrollaktiviteter	Har företaget en whistleblowingfunktion?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja
Information och kommunikation	Respondentens åsikt om information och kommunikation	Tillräckligt bra, går dock att förbättra	Tillräcklig dokumentation, men bristande struktur och spridning	Tillräcklig, men en ökad dokumentation skulle skapa mervärde	Tillräckligt bra, går dock att förbättra	Tillräckligt bra	God dokumentation, går dock att förbättra. Viss spridningsproblematik
Övervakning och uppföljning	Finns det en internrevisionsfunktion?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja

# 7 Analys

I detta kapitel kommer vi att analysera fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt genom en poängbedömning av varje COSO-komponent i respektive projektfas. Poängbedömningen grundas i en jämförelse mellan fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt och teorins beskrivning av COSO-komponenterna.

Eftersom risk management är något återkommande både i vår teoretiska referensram och i kapitel 4 *Gällande rätt* (riskhantering) avser vi också att bedöma hur aktivt fallföretagen arbetar med risk management i ett byggprojekts tre faser. Vi har valt att bedöma arbetet utifrån följande tre aktiviteter: *riskidentifiering*, *riskbedömning* och *riskhantering*. Kapitlet är strukturerat enligt vår beskrivnings- och analysmodell (se avsnitt 3.6 Beskrivnings- och analysmodell).

## 7.1 Poängbedömning

I detta avsnitt kommer vi att bedöma fallföretagens arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och risk management. Vi kommer att behandla varje COSO-komponent i respektive projektfas samt en bedömning av övergripande aktiviteter. Risk management bedöms utifrån aktiviteterna riskidentifiering, riskbedömning och riskhantering i de tre projektfaserna. Poängbedömningen för respektive fas finns sammanställd i Bilaga 2 (planering), Bilaga 3 (genomförande), Bilaga 4 (avslut) och Bilaga 5 (övergripande). En sammanställning av poängen från alla faser finns i *Tabell 7* och *Tabell 8* i avsnitt 7.2 Sammanställning av poängbedömning.

Vi kommer att bedöma fallföretagens arbete med intern kontroll i respektive projektfas genom att tilldela fallföretagen noll, ett, två eller tre poäng per COSO-komponent. För att ett fallföretag ska tilldelas tre poäng krävs det att företagets arbete med intern kontroll överensstämmer med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter. Noll, ett eller två poäng tilldelas beroende på i vilken utsträckning fallföretagens arbete med intern kontroll överensstämmer med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter.

De övergripande aktiviteterna ger ett poäng per funktion, förutom i fallet internrevision som kan ge max tre poäng.



Arbetet med risk management i respektive projektfas bedöms efter företagens arbete med att identifiera, bedöma och hantera risker. Ett fallföretag kan få max tre poäng per aktivitet och således max nio poäng per projektfas.

### **7.1.1 Planering**

#### *Kontrollmiljö*

Mycket tyder på att kontrollmiljön i planeringsfasen i samtliga fallföretag, förutom Thage, förmedlar både disciplin och struktur eftersom de har en formaliserad ansvarsfördelning samt formaliserade roll-, rutin och processbeskrivningar angående planeringsfasen av ett byggprojekt. Med anledning av detta får samtliga fallföretag, förutom Thage, maximala tre poäng. Thage får ett poäng eftersom ansvarsfördelning, rutiner och processer är väl inarbetade i verksamheten.

#### *Riskbedömning*

Då de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt bedömer vi att de systematiskt kan identifiera risker och säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Dessa tre fallföretag får maximala tre poäng.

Då de tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, inte har några formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i planeringsfasen av ett byggprojekt bedömer vi att de inte systematiskt kan identifiera risker eller säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Då dessa tre fallföretag ändå till viss del arbetar med riskbedömning får de varsitt poäng.

#### *Kontrollaktiviteter*

Mycket tyder på att de största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tillräckliga kontrollaktiviteter för att hantera identifierade risker i denna fas. Med anledning av detta får dessa fallföretag maximala tre poäng. Då Flex och Moelven tycks kunna hantera identifierade risker men saknar rutiner för detta arbete får de två poäng. Thage tycks kunna hantera vissa av deras identifierade risker men saknar, likt Flex och Moelven, rutiner för detta arbete. Thage får därför ett poäng.

#### *Information och kommunikation*

Flex, JM, NCC och Skanska redogör för en fungerande rutin för dokumentation och informationsspridning i denna fas. Dessa fyra fallföretag får därför maximala tre poäng. Moelven redogör för en fungerande dokumentation men en bristande informationsspridning, då berörd personal har svårt att orientera sig på intranätet. Moelven får därför två poäng. Thage saknar dokumentation av relevanta rutiner angående denna fas men visar tecken på en fungerande muntlig informationsspridning. Därför får Thage ett poäng.

#### *Övervakning och uppföljning*

De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, saknar rutiner övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i denna fas av ett byggprojekt. Därmed får de noll poäng. De tre största fallföretagen, JM,

NCC och Skanska, har däremot formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i denna fas av ett byggprojekt. Därmed får de maximala tre poäng.

#### *Risk management*

Vi har bedömt fallföretagens risk management i denna fas av ett byggprojekt utifrån hur de arbetar med identifiering, bedömning och hantering av risker. JM, NCC och Skanska har formaliserade rutiner för hur de arbetar med att identifiera, bedöma och hantera risker i planeringsfasen av ett byggprojekt. Dessutom redogör de för kontrollaktiviteter som tycks vara anpassade för att hantera de risker som har identifierats. Därför får de maximala tre poäng för respektive riskaktivitet (identifiering, bedömning och hantering).

Flex, Moelven och Thage har inga formaliserade rutiner för risk management i planeringsfasen av ett byggprojekt. Flex har vid större projekt en grupp som arbetar med riskidentifiering och riskbedömning. Identifierade risker bedöms enligt prissättning och hanteras med ett riskpåslag i kalkylen. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker. Flex får ett poäng för identifiering, ett poäng för bedömning och två poäng för hantering av deras risker.

Moelven saknar rutiner för att identifiera risker i planeringsfasen. De risker som ändå identifieras bedöms genom prissättning och hanteras genom ett riskpåslag i kalkylen. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker. Moelven får noll poäng för identifiering, ett poäng för bedömning och två poäng för hantering av risker i planeringsfasen.

Thage identifierar risker vid deras möten och bedömer dem ofta genom prissättning. Prissättningen ligger sedan till grund för bedömningen om det är en risk företaget är beredd att acceptera. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera vissa av de identifierade riskerna. Thage får ett poäng för identifiering, ett poäng för bedömning och ett poäng för hantering av riskerna i planeringsfasen.

### **7.1.2 Genomförande**

#### *Kontrollmiljö*

Samtliga fallföretag anger att de har formaliserade ansvarsfördelningar samt formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar för genomförandefasen av ett byggprojekt, vilket tycks visa på disciplin och struktur. Vi ger därför alla fallföretag maximala tre poäng.

#### *Riskbedömning*

Eftersom de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen av ett byggprojekt bedömer vi att de systematiskt kan identifiera risker och säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Dessa tre fallföretag får maximala tre poäng.

Flex saknar formaliserade rutiner för identifiering, bedömning och hantering av risker i genomförandefasen av

ett byggprojekt. Vid krav från kund utför de dock en riskanalys angående denna fas, i vilken de identifierar och bedömer risker. Därför får Flex ett poäng.

Eftersom Moelven och Thages, saknar formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i genomförandefasen av ett byggprojekt bedömer vi att de inte systematiskt kan identifiera risker eller säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Dessa företag får noll poäng.

#### *Kontrollaktiviteter*

Mycket tyder på att de största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tillräckliga kontrollaktiviteter för att hantera identifierade risker i denna fas. Med anledning av detta får dessa fallföretag maximala tre poäng. Flex, Moelven och Thage tycks kunna hantera identifierade risker, men saknar rutiner för detta arbete. Med anledning av detta får de tre minsta fallföretagen två poäng.

#### *Information och kommunikation*

Flex, JM, NCC och Skanska redogör för en fungerande rutin för dokumentation och informationsspridning i denna fas. Dessa fyra fallföretag får därför maximala tre poäng. Moelven redogör för en fungerande dokumentation men en bristande informationspridning. Informationspridningens brister i denna fas är ett ostrukturerat intranät och montörernas problem med att ta till sig information via sina smartphones. Moelven får därför ett poäng. Thage har stora problem med informationspridningen i denna fas då många byggarbetare saknar kommunikationsmedel. Därför får Thage ett poäng.

#### *Övervakning och uppföljning*

De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i genomförandefasen av ett byggprojekt. Därmed får dessa företag maximala tre poäng.

De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, saknar formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i genomförandefasen av ett byggprojekt. Flex och Moelven har dock viss uppföljning av de rutiner som används i denna fas. Därför får dessa företag ett poäng. Thage anlitar externa konsulter som granskar vissa delar av den interna kontrollen på byggarbetsplatserna i genomförandefasen. Därför får Thage ett poäng.

#### *Risk management*

Vi har bedömt fallföretagens risk management i denna fas av ett byggprojekt utifrån hur det arbetar med identifiering, bedömning och hantering av risker. JM, NCC och Skanska har formaliserade rutiner för hur de arbetar med att identifiera, bedöma och hantera risker i genomförandefasen av ett byggprojekt. Dessutom redogör de för kontrollaktiviteter som tycks vara anpassade för att hantera de risker som har identifierats. Därför får de maximala tre poäng för respektive riskaktivitet (identifiering, bedömning och hantering).

Flex, Moelven och Thage har inga formaliserade rutiner för risk management i genomförandefasen av ett byggprojekt. Flex utför vid krav från kund en riskanalys av genomförandefasen, i vilken de identifierar och bedömer risker. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker. Flex får ett poäng för identifiering, ett poäng för bedömning och två poäng för hantering av deras risker.

Moelven saknar rutiner för att identifiera och bedöma risker i genomförandefasen. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker. Moelven får noll poäng för identifiering, noll poäng för bedömning och två poäng för hantering av risker i planeringsfasen.

Thage prissätter identifierade risker och prissättningen ligger sedan till grund för bedömningen om det är en risk företaget är beredd att acceptera. Företaget tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker. Thage får noll poäng för identifiering, ett poäng för bedömning och två poäng för hantering av riskerna i genomförandefasen.

### **7.1.3 Avslut**

#### *Kontrollmiljö*

Flex, Moelven och JM har en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar angående avslutsfasen av ett byggprojekt. Dessa fallföretag får därför maximala tre poäng. NCC och Skanska har en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade rollbeskrivningar. Skanska har även rutin- och processbeskrivningar men respondenten menar att de kan bli betydligt bättre. Skanska får därför två poäng. NCC har till viss del rutin- och processbeskrivningar och får därför två poäng. Thage saknar en formaliserad ansvarsfördelning och formaliserade roll-, rutin- och processbeskrivningar. De redogör ändå för en ansvarsfördelning och får därför ett poäng.

#### *Riskbedömning*

Eftersom JM och Skanska har formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras i avslutsfasen av ett byggprojekt bedömer vi att de systematiskt kan identifiera risker och säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Dessa tre fallföretag får maximala tre poäng.

Eftersom Flex, Moelven, Thage och NCC inte har några formaliserade rutiner för komponenten riskbedömning i denna fas bedömer vi att de inte systematiskt kan identifiera risker eller säkerställa att riskerna hanteras på ett lämpligt sätt. Dessa företag får noll poäng.

#### *Kontrollaktiviteter*

Mycket tyder på att JM har tillräckliga kontrollaktiviteter för att hantera identifierade risker i denna fas. Med anledning av detta får de maximala tre poäng. Flex, Moelven, Thage, NCC och Skanska tycks kunna hantera identifierade risker men har inte kontrollaktiviteter i tillräcklig utsträckning för att nå maxpoäng. Med anledning av detta får dessa fallföretag två poäng.

### *Information och kommunikation*

Flex, JM och Skanska redogör för en fungerande rutin för dokumentation och informationsspridning i denna fas. Dessa tre fallföretag får därför maximala tre poäng.

NCC har en fungerande rutin för dokumentation och informationsspridning men saknar viss nödvändig information och får därför två poäng.

Moelven redogör för en fungerande dokumentation men en bristande informationsspridning. Informationsspridningens brister i denna fas är ett ostrukturerat intranät och montörernas problem med att ta till sig information via sina smartphones. Moelven får därför ett poäng.

Thage saknar dokumentation av ansvarsfördelning, roll-, rutin- och processbeskrivningar och får därför noll poäng.

### *Övervakning och uppföljning*

JM och Skanska, har formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i avslutsförandefasen av ett byggprojekt. Därför får dessa företag maximala tre poäng.

Flex, Moelven, Thage och NCC saknar formaliserade rutiner angående övervakning och uppföljning av den interna kontrollen i avslutsförandefasen av ett byggprojekt. Därför får dessa fallföretag noll poäng.

### *Risk management*

Vi har bedömt fallföretagens risk management i denna fas av ett byggprojekt utifrån hur det arbetar med identifiering, bedömning och hantering av risker. JM och Skanska har formaliserade rutiner för hur de arbetar med att identifiera, bedöma och hantera risker i avslutsfasen av ett byggprojekt. Dessutom redogör JM för kontrollaktiviteter som tycks vara anpassade för att hantera de risker som har identifierats. Skanska har inte kontrollaktiviteter i samma utsträckning. Därför får JM maximala tre poäng för respektive riskaktivitet (identifiering, bedömning och hantering) och Skanska får tre poäng för identifiering, tre poäng för bedömning och två poäng för hantering.

Flex, Thage och NCC har inga formaliserade rutiner för risk management i avslutsfasen av ett byggprojekt. Flex, Thage och NCC tycks ha kontrollaktiviteter som är anpassade för att hantera identifierade risker men saknar rutiner för arbetet. Flex, Thage och NCC får noll poäng för identifiering, noll poäng för bedömning och två poäng för hantering av deras risker.

Moelven saknar rutiner för att identifiera och bedöma risker i avslutsfasen. Företagets respondent säger sig inte se några särskilda risker i avslutsfasen. Företaget har ändå vissa kontrollaktiviteter i denna fas. Moelven får noll poäng för identifiering, noll poäng för bedömning och två poäng för hantering av risker i avslutsfasen.

#### 7.1.4 Övergripande

##### *Kontrollmiljö*

Alla fallföretag arbetar enligt ett flertal olika policys, exempelvis beträffande miljö och kvalitet. Flex, JM, NCC och Skanska har dessutom uppförandekoder. Dessa fyra företag får därför maximala två poäng. Moelven och Thage saknar interna uppförandekoder och får därför ett poäng vardera.

##### *Riskbedömning*

Inga övergripande poäng delas ut för riskbedömning.

##### *Kontrollaktiviteter*

Thage, NCC och Skanska har certifierat sitt kvalitets- och miljöarbete enligt ISO 9001 och ISO 14001. Skanska har också certifierat sitt arbetsmiljöarbete enligt OHSAS 18001. Dessa tre företag får maximala ett poäng. Då Flex, Moelven och JM saknar certifieringar får de noll poäng.

##### *Information och kommunikation*

De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har en whistleblowingfunktion som tillåter personalen att anonymt rapportera ärenden. Därför får dessa företag maximala ett poäng.

De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, har däremot inte någon whistleblowingfunktion. Därför får dessa företag noll poäng.

##### *Uppföljning och övervakning*

JM, NCC och Skanska har internrevisionsfunktioner inom företagen och får därför maximala tre poäng. Thage utför årligen fyra interna revisioner av deras kvalitets- och miljöarbete och får därför ett poäng.

## 7.2 Sammanställning av poängbedömning

Tabell 7 Sammanställning av poäng för fallföretagens arbete med intern kontroll

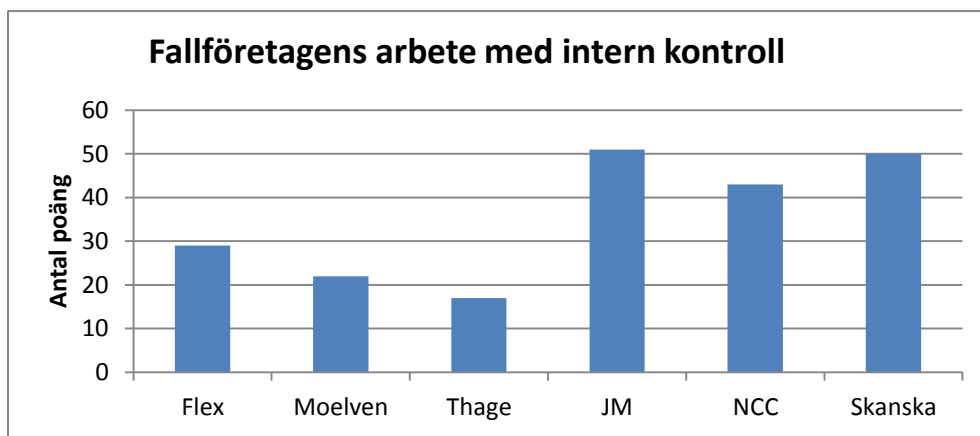
Fall COSO-komponent	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
	Kontrollmiljö (max 11 poäng)	11	10	6	11	10
Riskbedömning (9)	2	1	1	9	6	9
Kontrollaktiviteter (10)	6	6	6	9	9	9
Information och kommunikation (10)	9	4	2	10	9	10
Övervakning och uppföljning (12)	1	1	2	12	9	12
<b>Totalt (52)</b>	<b>29</b>	<b>22</b>	<b>17</b>	<b>51</b>	<b>43</b>	<b>50</b>

Tabell 8 Sammanställning av poäng för fallföretagens arbete med risk management

	Fall	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Risk management	Riskidentifiering (max 9 poäng)	2	0	1	9	6	9
	Riskbedömning (9)	2	1	2	9	6	9
	Riskhantering (9)	6	6	5	9	8	8
	<b>Totalt (27)</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>27</b>	<b>20</b>	<b>26</b>

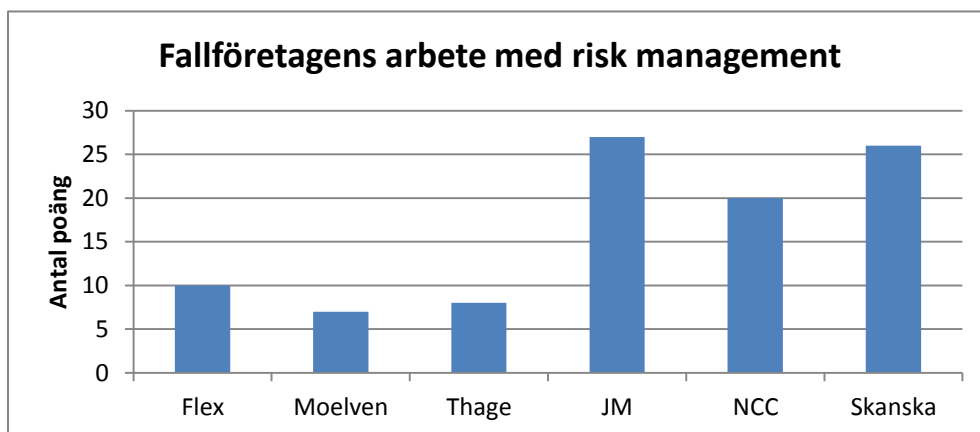
## 7.3 Analys av poängbedömning

Tabell 7 summerar poängbedömningen av fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Totalsumman ger en indikation på hur aktivt ett fallföretag arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt de övriga fallföretagen. Maximalt antal poäng ett fallföretag kan tilldelas angående intern kontroll är 52 poäng. Figur 2 presenterar respektive fallföretags totala poäng angående deras arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket.



Figur 2 Fallföretagens totala poäng angående deras arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket

Tabell 8 summerar poängbedömningen av fallföretagens arbete med *risk management* i byggprojekt. Totalsumman ger en indikation på hur aktivt ett fallföretag arbetar med risk management i byggprojekt relativt övriga fallföretag. Maximalt antal poäng ett fallföretag kan tilldelas angående risk management är 27 poäng. Figur 3 presenterar respektive fallföretags totala poäng angående deras arbete med risk management i byggprojekt.



Figur 3 Fallföretagens totala poäng angående deras arbete med risk management



### 7.3.1 Hur arbetar byggföretag med intern kontroll i byggprojekt?

#### *Flex Interior Systems AB*

*Figur 2* visar att Flex har tilldelats den fjärde högsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt Flex arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att Flex har tilldelats höga poäng för komponenterna kontrollmiljö (11 av 11 poäng) samt information och kommunikation (9 av 10 poäng). Det tyder på att deras arbete angående dessa komponenter i hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar. Ur *Tabell 7* kan också utläsas att Flex har tilldelats låga poäng för komponenterna riskbedömning (2 av 9 poäng) samt övervakning och uppföljning (1 av 12 poäng). Det tyder på att deras arbete angående dessa komponenter i relativt låg grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

*Figur 3* visar att Flex har tilldelats den fjärde högsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt Flex arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 8* kan utläsas att Flex har tilldelats låga poäng för riskidentifiering (2 av 9 poäng) och riskbedömning (2 av 9 poäng) i byggprojekt.

#### *Moelven Eurowand AB*

*Figur 2* visar att Moelven har tilldelats den femte högsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt Moelven arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att Moelven har tilldelats ett högt poäng för komponenten kontrollmiljö (10 av 11 poäng). Det tyder på att deras arbete angående denna komponent i relativt hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar. Ur *Tabell 7* kan också utläsas att Moelven har tilldelats låga poäng för komponenterna riskbedömning (1 av 9 poäng) samt övervakning och uppföljning (1 av 12 poäng). Det tyder på att deras arbete beträffande dessa komponenter i relativt låg grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

*Figur 3* visar att Moelven har tilldelats den lägsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt Moelven arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 8* kan utläsas att Moelven har tilldelats låga poäng för riskidentifiering (2 av 9 poäng) och riskbedömning (1 av 9 poäng) i byggprojekt.

#### *Thage Anderssons Byggnads AB*

*Figur 2* visar att Thage har tilldelats den lägsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt Thage arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att Thage har tilldelats relativt höga poäng för komponenterna kontrollmiljö (6 av 11 poäng) samt kontrollaktiviteter (6 av 10 poäng). Det tyder på att deras arbete beträffande dessa komponenter i viss grad överensstämmer med teorins

beskrivningar. Ur *Tabell 7* kan också utläsas att Thage har tilldelats låga poäng för komponenterna riskbedömning (1 av 9 poäng), information och kommunikation (2 av 10 poäng) samt övervakning och uppföljning (2 av 12 poäng). Det tyder på att deras arbete angående dessa komponenter i relativt låg grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

*Figur 3* visar att Thage har tilldelats den femte högsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt Thage arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 8* kan utläsas att Thage har tilldelats låga poäng för riskidentifiering (1 av 9 poäng) och riskbedömning (2 av 9 poäng) i byggprojekt.

#### *JM AB*

*Figur 2* visar att JM har tilldelats den högsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt JM arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att JM har tilldelats höga poäng för samtliga komponenter (51 av 52 poäng totalt). Det tyder på att deras arbete beträffande COSO-komponenterna i relativt hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

*Figur 3* visar att JM har tilldelats den högsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt JM arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 8* kan utläsas att JM har tilldelats 27 av 27 poäng beträffande *risk management* i byggprojekt.

#### *NCC Roads AB*

*Figur 2* visar att NCC har tilldelats den tredje högsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt NCC arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att NCC har tilldelats höga poäng för samtliga komponenter (43 av 52 poäng totalt). Det tyder på att deras arbete beträffande COSO-komponenterna i relativt hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

*Figur 3* visar att NCC har tilldelats den tredje högsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt NCC arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 8* kan utläsas att NCC har tilldelats 20 av 27 poäng beträffande *risk management* i byggprojekt.

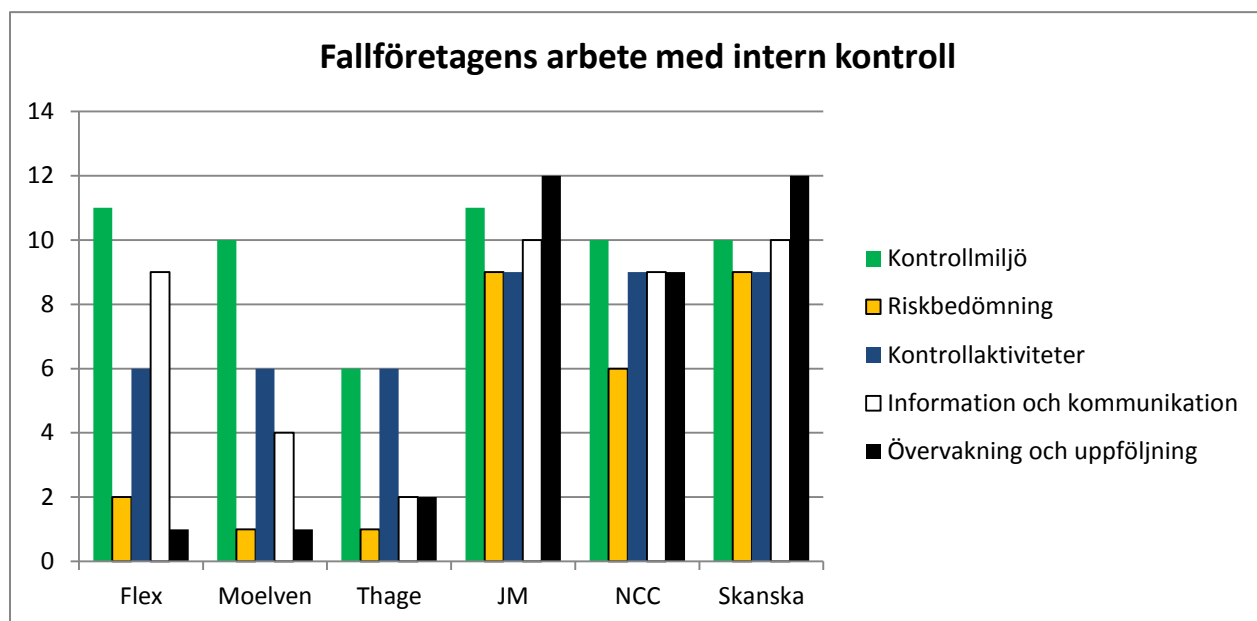
#### *Skanska Sverige AB*

*Figur 2* visar att Skanska har tilldelats den näst högsta totalpoängen angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Detta ger en indikation på hur aktivt Skanska arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt övriga fallföretag. Ur *Tabell 7* kan utläsas att Skanska har tilldelats höga poäng för samtliga komponenter (50 av 52 poäng totalt). Det tyder på att deras arbete beträffande COSO-komponenterna i relativt hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

Figur 3 visar att Skanska har tilldelats den näst högsta totalpoängen angående arbetet med *risk management* i byggprojekt. Detta ger en indikation på hur aktivt Skanska arbetar med *risk management* relativt övriga fallföretag. Ur Tabell 8 kan utläsas att Skanska har tilldelats 26 av 27 poäng beträffande *risk management* i byggprojekt.

### 7.3.2 Hur skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag?

Figur 4 visar att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tilldelats högre antal poäng än de tre minsta fallföretagen (Flex, Moelven och Thage) angående arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket. Det ger en indikation på hur aktivt de tre största fallföretagen arbetar med intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt de tre minsta. Och vice versa.



Figur 4 Jämförelse mellan fallföretagens arbete med intern kontroll angående de fem COSO-komponenterna

#### Kontrollmiljö

Ur Tabell 7 kan utläsas att samtliga fallföretag, förutom Thage, har tilldelats höga poäng för komponenten kontrollmiljö (10 respektive 11 poäng). Det tyder på att Thage är det fallföretag vars arbete med intern kontroll skiljer sig mest från teorins beskrivning av komponenten kontrollmiljö (6 av 11 poäng).

#### Riskbedömning

Ur Tabell 7 kan utläsas att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, skiljer sig från de tre minsta fallföretagen angående komponenten riskbedömning. Det tyder på att de tre största fallföretagens arbete angående denna komponent i högre grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

#### *Kontrollaktiviteter*

Ur *Tabell 7* kan utläsas att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tilldelats 9 av 10 poäng vardera angående komponenten kontrollaktiviteter. De tre minsta fallföretagen har tilldelats 6 av 10 poäng vardera angående denna komponent. Det tyder på att de tre största fallföretagens arbete angående denna komponent i högre grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

#### *Information och kommunikation*

Ur *Tabell 7* kan utläsas att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, tillsammans med Flex har tilldelats höga poäng för komponenten information och kommunikation. Moelven och Thage har däremot tilldelats låga poäng och skiljer sig således mest från teorins beskrivning av komponenten.

#### *Övervakning och uppföljning*

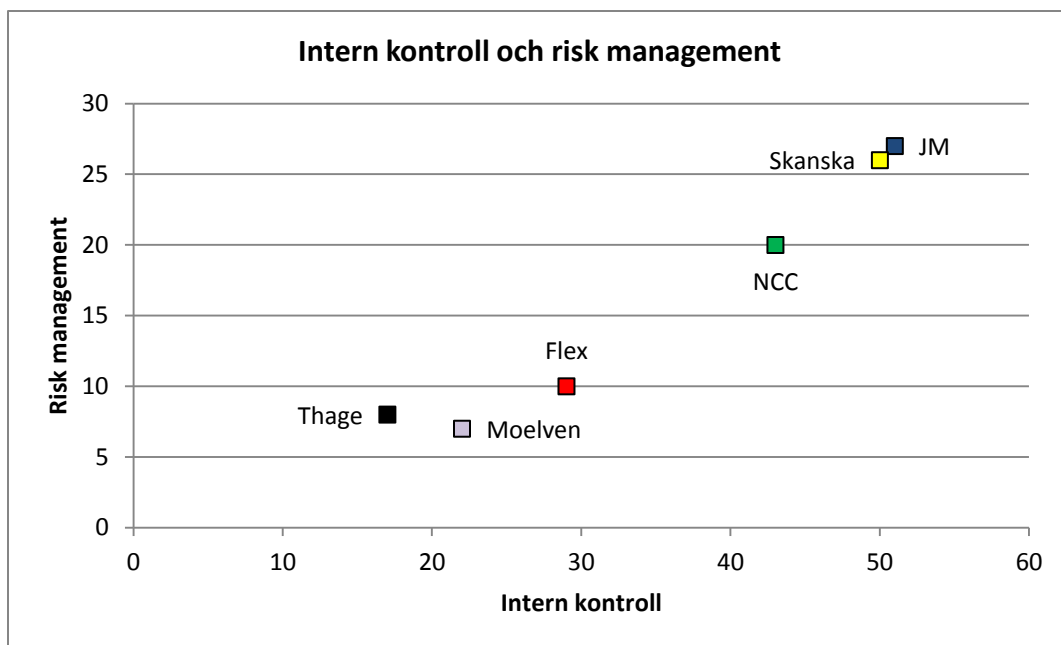
Ur *Tabell 7* kan utläsas att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tilldelats höga poäng angående komponenten övervakning och uppföljning. De tre minsta fallföretagen har däremot tilldelats låga poäng angående denna komponent. Det tyder på att de tre största fallföretagens arbete angående denna komponent i högre grad överensstämmer med teorins beskrivningar.

#### *Risk management*

Ur *Tabell 8* kan utläsas att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, har tilldelats höga poäng för både riskidentifiering och riskbedömning. De tre minsta fallföretagen har däremot tilldelats låga poäng för dessa aktiviteter. Aktiviteten riskhantering visar på mindre skillnader mellan fallföretagen, men de tre största fallföretagen har dock högre poäng än de tre minsta fallföretagen även i denna aktivitet. Totalt sett är det en stor skillnad mellan de tre största och de tre minsta fallföretagen angående risk management. Det tyder på att de tre största fallföretagen arbetar mer aktivt med risk management än de tre minsta fallföretagen.

#### *Intern kontroll och risk management*

I *Figur 5* har fallföretagen positionerats enligt deras arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och risk management. Positioneringen är baserad på resultatet av poängbedömningen i *Tabell 7* och *Tabell 8*.



Figur 5 Förhållandet mellan fallföretagens arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och risk management

Figur 5 tyder på ett samband mellan fallföretagens arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och risk management. De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, tilldelades högre poäng för både intern kontroll och risk management än de tre minsta fallföretagen. Sambandet tyder på att en högre grad av intern kontroll utifrån COSO-ramverket också innebär ett mer aktivt arbete med risk management.

Utifrån Figur 5 har vi delat in fallföretagen i fyra kategorier. Vi har kategoriserat fallföretagens grad av arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket som låg eller hög. Vi har också kategoriserat fallföretagens arbete med risk management som aktivt eller passivt.

De tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, bedömdes ha en hög grad av arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och ett aktivt arbete med risk management. De positioneras således i det övre högra fältet i Figur 6. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, bedömdes ha en låg grad av arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och ett passivt arbete med risk management. De positioneras således i det nedre vänstra fältet i Figur 6.

		Grad av intern kontroll utifrån COSO-ramverket	
		Låg	Hög
Risk management	Aktivt		JM NCC Skanska
	Passivt	Flex Moelven Thage	

Figur 6 Förhållandet mellan fallföretagens arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och risk management

### 7.3.3 Varför skiljer sig arbetet med intern kontroll i byggprojekt mellan olika byggföretag?

Enligt *Figur 5* skiljer sig de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, från de tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, i både arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket och i arbetet med risk management. Vi kommer nu att analysera vad denna skillnad kan bero på med hjälp av uppsatsens teoretiska referensram.

Enligt 6 kap. 6 § ÅRL (1995:1554) ska JM samt NCC:s och Skanskas koncerners moderbolag upprätta en bolagsstyrningsrapport. Bolagsstyrningsrapporten ska enligt 6 kap. 6 § andra stycket andra punkten ÅRL (1995:1554) innehålla upplysningar om “de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen”. Vidare anger Kollegiet för svensk bolagsstyrning (2010b, s. 20) anger att:

Styrelsen ska se till att bolaget har god intern kontroll och formaliserade rutiner som säkerställer att fastlagda principer för finansiell rapportering och intern kontroll efterlevs samt att bolagets finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav på noterade bolag.

FAR och Svenskt Näringsliv (2008, s. 7) föreslår i deras *Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning*, i vilken de utgår från COSO-ramverket, att den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen beskrivs utifrån komponenterna:

- Kontrollmiljö
- Riskbedömning
- Kontrollaktiviteter
- Information och kommunikation
- Uppföljning

Att JM måste följa de bestämmelser som har presenterats ovan angående den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen samt har behandlat de fem COSO-komponenterna i deras förvaltningsberättelse

som FAR och Svenskt Näringsliv (2008) föreslår kan vara en förklaring till att JM arbetar med en hög grad av intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt de övriga fallföretagen. Arbetet med att följa Svensk kod för bolagsstyrning kan ha influerat deras arbete med intern kontroll i hela deras verksamhet och således deras arbete med intern kontroll i byggprojekt.

NCC och Skanska kan ha influerats på liknande sätt eftersom deras respektive koncerns moderbolag måste följa de bestämmelser som har presenterats ovan angående den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen samt har behandlat de fem COSO-komponenterna i deras förvaltningsberättelse som FAR och Svenskt Näringsliv (2008) föreslår. Detta kan vara en förklaring till att även dessa två fallföretag arbetar med en hög grad av intern kontroll utifrån COSO-ramverket relativt de övriga fallföretagen.

Franck och Sundgren (2012) undersökte 91 svenska noterade företag, varav 39 av dessa var tvungna att tillämpa Svensk kod för bolagsstyrning. Författarna kom fram till att de företag som var tvungna att följa Svensk kod för bolagsstyrning hade en högre kvalitet på deras interna styrning, än de företag som inte var tvungna att följa den. Författarna har två förklaringar till detta. För det första har kravet på koden gjort att de investerat mer pengar i intern kontroll, för det andra har koden fått företagen att förstå fördelarna med intern kontroll och bolagsstyrning.

Om vi utgår från att NCC och Skanska har influerats av sina respektive koncerners moderbolag angående arbetet med intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen kan det samband och de förklaringar som Franck och Sundgren (2012) redogör för. Det kan vara en anledning till att de tre största fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt i högre grad överensstämmer med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter än de tre minsta fallföretagen.

Dey (2008) kom i sin studie fram till att större bolag har bättre styrningsmekanismer i verksamheten. Då vi betraktar intern kontroll som en styrningsmekanism ser vi samma tendens bland uppsatsens fallföretag.

En studie av Wallance och Kreutzfeldt (1991) visade att företag som hade en internrevisionsfunktion bland annat hade bättre kontrollsystem än de företag som inte hade en internrevisionsfunktion. Bland uppsatsens fallföretag var det de tre största fallföretagen som hade en sådan funktion. Det var också dessa tre som fick högst antal poäng när vi bedömde arbetet med intern kontroll utifrån COSO-ramverket. Det tyder på att internrevisionsfunktionen är en viktig faktor i arbetet med intern kontroll och kan vara en förklaring till varför arbetet med intern kontroll utifrån COSO-ramverket skiljer sig mellan de tre största och de tre minsta fallföretagen.

En anledning till att Flex arbetar med intern kontroll i byggprojekt i lägre grad överensstämmer med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter än de tre största fallföretagen kan vara att Flex relativt nyligen initierade sitt arbete med att formalisera deras interna kontroll. Tidigare var den väldigt informell under en lång tid. De tog beslutet för att de ansåg att det skulle innebära fördelar för

verksamheten. Både Flex och Moelven arbetar för att nå en ökad grad av formalisering angående deras interna kontroll i byggprojekt. Det kan tyda på att de framöver kommer att reducera skillnaderna mellan deras grad av arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket och de tre största fallföretagens arbete.

Ur *Tabell 7* kan utläsas att de största skillnaderna mellan fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket är arbetet angående komponenterna *riskbedömning* samt *uppföljning och övervakning*. Angående dessa två komponenter skiljer sig arbetet mest mellan de tre största fallföretagen och de tre minsta. De tre största fallföretagen har fått höga poäng och de tre minsta fallföretagen har fått låga poäng för dessa två komponenter.

FAR (2006) anger att riskprocessen i mindre företag ofta är mindre strukturerad och informell. De tre största fallföretagen har angett att de i alla tre projektfaser, förutom NCC i avslutsfasen, har formaliserade rutiner för hur risker ska identifieras, bedömas och hanteras. De tre minsta fallföretagen har däremot angett att de saknar formaliserade rutiner för detta arbete i samtliga faser. Detta kan vara en möjlig förklaring till varför COSO-komponenten *riskbedömning* skiljer sig så pass mycket mellan de tre största fallföretagen och de tre minsta.

De tre största fallföretagen har angett att de i alla tre projektfaser, förutom NCC i avslutsfasen, har formaliserade rutiner för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen. De tre minsta fallföretagen har däremot angett att de saknar formaliserade rutiner för detta arbete i samtliga faser. FAR (2006, s. 14) förklarar mindre företags situation angående COSO-komponenten *övervakning och uppföljning* och anger att "[i] mindre företag är ägaren/VD ofta direkt inblandad i den dagliga övervakningen och uppföljningen av den interna kontrollen och kan snabbt korrigera fel och brister". Detta kan vara en förklaring till att de tre minsta fallföretagen, som får anses ha en ägare/VD som är involverad i den dagliga verksamheten, inte har formaliserade rutiner för övervakning och uppföljning av den interna kontrollen och således fått lägre poäng angående denna COSO-komponent jämfört med de tre största.

En anledning till att Thages arbete med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverket i lägre grad överensstämmer med teorins beskrivning än de tre största fallföretagen och att de inte arbetar för att nå en ökad grad av formalisering kan vara att deras vd också är deras ägare. Grunden i agentteori utgår från att det har skett en separation mellan ägande och kontroll (Jensen & Meckling 1976), vilket det inte har gjort i fallet med Thage. Det principal-agentförhållande som Jensen och Meckling (1976) redogör för finns inte i relationen mellan ägare och företagsledning i Thage, eftersom det är samma individ som äger och styr företaget. Som direkt involverad i företagets dagliga verksamhet behöver Thages ägare inte kommunicera sina önskemål via styrelsen till företagsledningen på det sätt som Blom och Kärreman (2012) beskriver. Ägaren kan helt enkelt själv, som vd, fatta beslut i den dagliga verksamheten som möter hans ägarintresse.



# 8 Resultat och resultatdiskussion

I detta kapitel kommer vi presentera och diskutera uppsatsens resultat. Avslutningsvis kommer vi ge förslag till fortsatt forskning.

## 8.1 Resultat

Vårt syfte med studien har varit att beskriva och analysera hur svenska byggföretag arbetar med intern kontroll i byggprojekt. Vi har beskrivit uppsatsens fallföretags arbete med intern kontroll i byggprojekt var för sig. Vidare har vi i en analys jämfört fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt med varandra och med uppsatsens teoretiska referensram.

Vår analys tyder på att de tre största fallföretagen, JM, NCC och Skanska, arbetar med intern kontroll i byggprojekt på ett sätt som i hög grad överensstämmer med teorins beskrivningar av COSO-ramverkets komponenter. De tre minsta fallföretagen, Flex, Moelven och Thage, arbetar däremot med intern kontroll i byggprojekt på ett sätt som i lägre grad överensstämmer med teorins beskrivningar av COSO-ramverkets komponenter.

De största skillnaderna i fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt är arbetet angående COSO-komponenterna *riskbedömning* samt *övervakning och uppföljning*. De tre största fallföretagens arbete angående dessa komponenter stämmer i hög grad överens med teorins beskrivning av dem. De tre minsta fallföretagens arbete angående dessa komponenter stämmer i låg grad överens med teorins beskrivning av dem.

En anledning till att JM:s arbete med intern kontroll i byggprojekt i hög grad överensstämmer med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter kan vara de lagar och regleringar som de måste följa på området intern kontroll och bolagsstyrning. Dessa lagar och regler kan ha fått JM att se fördelarna med intern kontroll och samtidigt investerat mer resurser i det arbetet.

En anledning till att NCC:s och Skanskas arbete med intern kontroll i byggprojekt i hög grad överensstämmer med teorins beskrivning kan vara att de har influerats av att deras respektive koncerners moderbolag också måste följa de lagar och regleringar som JM måste följa på området intern kontroll och bolagsstyrning. Dessa lagar och regler kan ha influerat NCC och Skanska till att se fördelarna med intern kontroll och samtidigt investerat mer resurser i det arbetet.

Flex arbete med intern kontroll i byggprojekt stämmer i lägre grad överens med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter jämfört med de tre största fallföretagen. En anledning till detta kan vara att Flex interna kontroll har varit väldigt informell under en lång tid men att de relativt nyligen initierade sitt arbete med att formalisera den ytterligare. De tog beslutet för att de ansåg att det skulle innebära fördelar för verksamheten. Moelvins arbete med intern kontroll stämmer, precis som Flex, i lägre grad överens med teorins beskrivning av COSO-ramverkets komponenter. Moelven strävar efter ytterligare formalisering av den interna kontrollen och en anledning till att de skiljer sig från de största fallföretagen kan vara att de ännu inte har kommit så långt i arbetet med formaliseringen.

Att Thage skiljer sig från de tre största fallföretagen i arbetet med intern kontroll i byggprojekt utifrån COSO-ramverkets komponenter kan bero på de faktorer som behandlas i agentteori. Thages ägare är, till skillnad från de andra fallföretagens ägare, direkt involverad i verksamheten i rollen som vd. Därmed försvinner agentproblemet att ägaren måste kontrollera företagsledningen. I rollen som vd har även ägaren en stor möjlighet att styra bolaget efter sina ägarintressen.

## 8.2 Resultatdiskussion

Även om studien omfattar tre av de fyra största byggföretagen i Sverige, vilka i sin tur omfattar en relativt stor del av branschen, är vi medvetna om att studiens generaliserbarhet är begränsad. Eftersom populationen byggföretag är väldigt stor i Sverige och vi endast har studerat ett urval av sex stycken kan vi inte påvisa hur byggföretag generellt sett arbetar med intern kontroll i byggprojekt. Vilket vi har redogjort för i avsnitt 2.7 *Metodkritik* har vår avsikt dock aldrig varit att generalisera bortom denna studies kontext.

I avsnitt 2.7.1 *Validitet* behandlade vi vårt val av antal respondenter för respektive fall. Vi valde att intervjua en respondent per fallföretag, förutom i ett fall. Om vi hade valt att inkludera fler respondenter inom respektive fall hade vi möjligtvis kunnat öka begreppsvaliditeten. Vi valde dock att endast intervjua en respondent för respektive fall då vi ansåg att vi fick tillräcklig och tillförlitlig information för att kunna beskriva och analysera fallföretagens arbete med intern kontroll i byggprojekt. I ett fall ansåg vi att vi inte fick tillräcklig information av den primära respondenten, vilket resulterade i att vi fick komplettera med en ytterligare intervju med en annan respondent.

Den poängbedömning som utgör grunden för vår analys har vi försökt genomföra på ett så rättvist sätt som möjligt. Men eftersom det handlar om våra bedömningar av företagens arbete med intern kontroll utifrån COSO-ramverket är poängsättningen en risk för resultatets validitet. Vi har hanterat den risken genom en bedömning av fallföretagens arbete med intern kontroll komponent för komponent (istället för företag efter företag) eftersom det möjliggjorde en jämförelse av fallföretagen vid poängsättningen av respektive komponent. I och med att vi bedömt så många faktorer anser vi att studiens resultat ger en rättvisande bild.

Med utgångspunkt i analysen hade en annan uppsättning fallföretag troligtvis förändrat studiens resultat. Enligt avsnitt 2.5 *Urval av fall* valde vi att inkludera fallföretag av varierande storlek då vi inte eftersträvade att undersöka en allt för homogen grupp. I efterhand ser vi att detta val troligtvis har påverkat studiens resultat, men vi ansåg att det var mer intressant att undersöka företag av varierande storlek än att undersöka företag av liknande storlek. Om vi hade valt att inkludera fler fall i vår studie hade vi möjligtvis kunnat stärka studiens resultat, men vi hade emellertid ändå inte kunnat generalisera resultatet för branschen i stort.

Med anledning av att *Svensk kod för bolagsstyrning* måste tillämpas av svensknoterade bolag kan det förefalla att studiens resultat (skillnader mellan stora och små företag) går att applicera i andra branscher med en liknande storleksvariation av fallföretag. Eftersom studiens resultat inte är statistiskt säkerställt är det givetvis svårt att generalisera resultatet utanför studiens kontext.

### 8.3 Förslag till framtida forskning

Vi har under studiens gång uppmärksammat ett antal områden som kan vara intressanta för framtida forskning.

Det hade varit intressant att studera byggbranschen med en kvantitativ forskningsstrategi och undersöka hur företagen arbetar med intern kontroll. På detta vis hade man kunnat generalisera resultatet för studien och även säkerställa om det finns signifikans i det resultat vi har åstadkommit i vår studie.

En kvantitativ studie för att undersöka om Svensk kod för bolagsstyrning har påverkat svenska företags arbete med intern kontroll hade också varit intressant att genomföra eftersom det var ett av målen med koden.

Vidare hade det varit intressant att använda vår beskrivnings- och analysmodell för att beskriva och analysera hur företag i andra branscher arbetar med intern kontroll i projekt

Ett annat område som hade varit intressant att studera är hur de båda parterna i ett principal-agentförhållande ser på vikten och existensen av intern kontroll. Detta hade exempelvis kunnat genomföras genom att studera företagsledning och anställda.

# Källförteckning

Andersson, S., Johansson, S. & Skog, R. (2013). Aktiebolagslagen - En kommentar, Stockholm: Nordstedts Juridik. Tillgänglig via: Zeteo: [www.nj.se/zeteo](http://www.nj.se/zeteo). [Hämtad 2014-04-28].

Arbetsmiljöverket. (2013). Stora säkerhetsbrister i små byggföretag, Tillgänglig: <http://www.av.se/pressrum/pressmeddelanden/2013/38516.aspx>. [Hämtad 2014-04-21].

Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, vol. 13, nr. 1, ss. 43-60.

Arwinge, O. (2013). Internal Control: A Study of Concept and Themes, [e-bok] Heidelberg: Physica-Verlag HD. Tillgänglig via: Lunds universitets biblioteks hemsida: <http://www.lub.lu.se/>. [Hämtad 2014-04-10].

Arwinge, O., Eklöv Alander, G. & Nilsson, F. (2013). Intern kontroll och ekonomistyrning - två sidor av samma mynt?. I Jannesson, E. & Skoog, M. (Red.) Perspektiv på ekonomistyrning, Stockholm: Liber, ss. 211-229.

Berle, A. A. & Means, G. C. (1932). The Modern Corporation And Private Property, New York: The Macmillan Company.

Blom, M., Kärreman, M. (2012). Bolagsstyrning – ägare, styrelse och ledning. I Alvesson, M. & Sveningsson, S. (Red.) Organisationer, ledning och processer. Upplaga 2:1, Lund: Studentlitteratur, ss. 79-99.

Blom, M., Kärreman, M., Svensson, C. (2012). Bolagsstyrning - Corporate governance på ren svenska. Upplaga 1:1, Malmö: Liber.

Bowling, D. & Rieger, L. (2005). Making Sense of COSO's New Framework for Enterprise Risk Management, *Bank Accounting & Finance* (08943958), 18, 2, pp. 29-34.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). Företagsekonomiska forskningsmetoder. Upplaga 2:1, Stockholm: Liber.

Bygghälsöversynen. (2002). Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn (SOU 2002:115), Stockholm: Socialdepartementet.

- Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, vol. 19, nr. 2, ss. 69-84.
- Carrington, T. (2010). *Revision*. Upplaga 1:1, Malmö: Liber.
- Christensen, S. & Kreiner, K. (2010). Projektledning - Att leda och lära i en ofullständig värld. Upplaga 1:7, Lund: Academia Adacta.
- Clarke, T. (2007). International corporate governance: a comparative approach, New York: Routledge.
- Davis, J., Schoorman, F. & Donaldson, L. (1997). Toward A Stewardship Theory Of Management. *Academy Of Management Review*, vol. 22, nr. 1, ss. 20-47.
- Dey, A. (2008). Corporate Governance and Agency Conflicts, *Journal Of Accounting Research*, vol. 46, nr. 5, ss. 1143-1181.
- Eisenhardt, K. M. (1989a). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy Of Management Review*, vol. 14, nr. 1, ss. 57-74.
- Eisenhardt, K. M. (1989b). Building Theories from Case Study Research. *Academy Of Management Review*, vol. 14, nr. 4, ss. 532-550.
- Eisenhardt, K. M. & Graebner, M. E. (2007). Theory Building From Cases: Opportunities and Challenges. *Academy Of Management Journal*, vol. 50, nr. 1, ss. 25-32.
- Fama, E. F. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal Of Political Economy*, vol. 88, nr. 2, ss. 288-307.
- Fama, E. & Jensen, M. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal Of Law & Economics*, vol. 26, nr. 2, ss. 301-326.
- FAR. (2006). Testa den interna kontrollen, Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR. & Svenskt Näringsliv. (2008). Styrelsens beskrivning av intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen - Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: [http://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/Rapporter\\_och\\_opinionsmaterial/Rapporters/vagledning-ik-080908\\_529170.html/binary/V%C3%A4gledning%20IK%20080908](http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/vagledning-ik-080908_529170.html/binary/V%C3%A4gledning%20IK%20080908). [Hämtad 2014-05-06].

FAR. & Svenskt Näringsliv. (2005). Styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen - Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: [http://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/styrelsens-rapport-om-intern-kontroll-avseende-den-finansiellara\\_526013.html/binary/Styrelsens%20rapport%20om%20intern%20kontroll%20avseende%20den%20finansiella%20rapporteringen](http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/styrelsens-rapport-om-intern-kontroll-avseende-den-finansiellara_526013.html/binary/Styrelsens%20rapport%20om%20intern%20kontroll%20avseende%20den%20finansiella%20rapporteringen). [Hämtad 2014-05-06].

Finansdepartementet. (2014). Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7). Stockholm: Finansdepartementet.

Flex Interior Systems AB. (2013). Årsredovisning för räkenskapsåret 2012. Örebro: Flex Interior Systems AB.

Flex Interior Systems AB. (u.å.). Flex, Tillgänglig: [http://flex.se/om\\_foretaget.php](http://flex.se/om_foretaget.php). [Hämtad 2014-03-16].

Florin, B. & Carmen, B. (2013). Management control systems: A review of their componentes and their underlying independence, *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 22, 1, pp. 1424-1433.

Franck, P. & Sundgren, S. (2012). Determinants of internal governance quality: evidence from Sweden, *Managerial Auditing Journal*, vol. 27, nr. 7, ss. 639-665.

Förtroendekommissionen. (2004). Näringslivet och Förtroendet (SOU 2004:47). Stockholm: Finansdepartementet.

Glaser, B. G & Strauss, A. L. (1967). *The Discovery Of Grounded Theory: Strategies For Qualitative Research*. New York: Aldine Publishing Company.

Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21, 1, ss. 91-96.

Gupta, P. P., Weirich, T. R. & Turner, L. E. (2013). Sarbanes-Oxley and Public Reporting on Internal Control: Hasty Reaction or Delayed Action?. *Accounting Horizons*, vol. 27, nr. 2, s. 372.

Haglund, A., Stureson, J. & Svensson, R. (2005). Intern kontroll En del av verksamhets- och ekonomistyrningen. Upplaga 2, Stockholm: Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Komrev.

Hart, O. (2009). Regulation and Sarbanes-Oxley. *Journal of Accounting Research*, vol. 47, nr. 2, ss. 442-443.

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*, vol. 10, nr. 3, ss. 39-70.

- Hindersson, P. (2012). Det stjäls för miljarder. *Byggindustrin*, Tillgänglig: [http://www.byggindustrin.com/nyheter/det-stjals-for-miljarder\\_\\_9835](http://www.byggindustrin.com/nyheter/det-stjals-for-miljarder__9835). [Hämtad 2014-03-03].
- Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Upplaga 2, Lund: Studentlitteratur.
- Hormozi, A. M., McMinn, R. D. & Nzeogwu, O. (2000). The Project Life Cycle: The Termination Phase. *SAM Advanced Management Journal*, vol. 65, nr. 1, ss. 45-50.
- James, K. L. (2003). The Effects of Internal Audit Structure on Percieved Financial Statement Fraud Prevention. *Accounting Horizons*, vol. 17, nr. 4, ss. 315-327.
- Jaselskis, E. J. & Ashley, D. B. (1991). Optimal allocation of project management resources for achieving success. *Journal Of Construction Engineering And Management*, vol. 117, nr. 2, ss. 321-340.
- Jensen, M C. & Meckling, W H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4), ss. 305–360.
- JM AB. (2014). Årsredovisning 2013, Tillgänglig: [http://www.jm.se/Global/jmse/Om\\_JM/Bolagsstyrning/Arsstamma/JM\\_2013\\_SVE\\_WEB.pdf](http://www.jm.se/Global/jmse/Om_JM/Bolagsstyrning/Arsstamma/JM_2013_SVE_WEB.pdf). [Hämtad 2014-05-05].
- Jones, M. (2008). Internal control, accountability and corporate governance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, 7, ss. 1052-1075.
- Justitiedepartementet. (1998). Aktiebolagets organisation (Regeringens proposition 1997/98:99). Stockholm: Regeringskansliet.
- Justitiedepartementet. (2005). Ny aktiebolagslag (Regeringens proposition 2004/05:85). Stockholm: Regeringskansliet.
- Justitiedepartementet. (1975). Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m. (Regeringens proposition 1975:103). Stockholm: Regeringskansliet.
- Justitiedepartementet. (2009). Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (Regeringens proposition 2008/09:135). Stockholm: Regeringskansliet.

Justitiedepartementet. (2004). Svensk kod för bolagsstyrning (Kommittédirektiv 2004:132), Tillgänglig: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utredningar/Kommittédirektiv/Svensk-kod-for-bolagsstyrning\\_GSB1132/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utredningar/Kommittédirektiv/Svensk-kod-for-bolagsstyrning_GSB1132/). [Hämtad 2014-05-02].

Justitiedepartementet. (2008). Ändringar I EG:s redovisningsdirektiv, m.m. (Regeringens proposition 2008/09:71). Stockholm: Regeringskansliet.

Kloppenborg, T., Tesch, D. & Manolis, C. (2014). Project Success and Executive Sponsor Behaviors: Empirical Life Cycle Stage Investigations. *Project Management Journal*, vol. 45, nr. 1, ss. 9-20.

Kodgruppen. (2004a). *Svensk kod för bolagsstyrning* (SOU 2004:130). Stockholm: Justitiedepartementet.

Kodgruppen. (2004b). *Svensk kod för bolagsstyrning* (SOU 2004:46). Stockholm: Justitiedepartementet.

Kodgruppen. (2004c). Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/55/92/1f8085a7.pdf>. [Hämtad 2014-05-06].

Kohler, E. L. (1963). *A Dictionary For Accountants*. Upplaga 3, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2010a). Anvisning nr 2-2010, Tillgänglig: <http://www.bolagsstyrning.se/media/49485/anvisning%202-2010.pdf>. [Hämtad 2014-05-06].

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (u.å. a). Historik, Tillgänglig: <http://www.bolagsstyrning.se/koden/historik>. [Hämtad 2014-05-06].

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (u.å. b). Följ eller förklara, Tillgänglig: <http://www.bolagsstyrning.se/koden/folj-eller-forklara>. [Hämtad 2014-05-06].

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2008). Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: <http://www.bolagsstyrning.se/media/12534/svensk-kod-for-bolagsstyrning-2008-07-01.pdf>. [Hämtad 2014-05-06].

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2010b). Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: [http://www.bolagsstyrning.se/media/43746/svenskkodbolagsstyrn\\_2010\\_korrigerad20110321.pdf](http://www.bolagsstyrning.se/media/43746/svenskkodbolagsstyrn_2010_korrigerad20110321.pdf). [Hämtad 2014-02-06].

Konkurrensverket. (2009). Bakgrundsmaterial - Asfaltkartellen, Tillgänglig: [http://www.kkv.se/upload/Filer/Konkurrens/2008/Asfalt/bakgrund\\_asfalt\\_090528.pdf](http://www.kkv.se/upload/Filer/Konkurrens/2008/Asfalt/bakgrund_asfalt_090528.pdf). [Hämtad 2014-03-03].



Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009). Den kvalitativa forskningsintervjun. Upplaga 2:1, Lund: Studentlitteratur.

Ling, F. & Ang, W. (2013). Using control systems to improve construction project outcomes. *Engineering Construction & Architectural Management*, vol. 20, nr. 6, s. 576-588.

Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer. Upplaga 3:9, Lund: Studentlitteratur.

Maijoor, S. (2000). The Internal Control Explosion. *International Journal Of Auditing*, vol. 4, nr. 1, s. 101-108.

Meredith, J. R. & Mantel, S. J. (2012). Project Management - A Managerial Approach. 8:e upplagan, Singapore: John Wiley & Sons Inc.

Merrett, D, & Houghton, K 1999, Takeovers and Corporate Governance: Whose Interests Do Directors Serve?, *Abacus*, 35, 2, s. 223-240.

Moelven. (u.å.). Moelvens historia. (Elektronisk) Tillgänglig: <http://www.moelven.com/se/Om-Moelven/Det-har-ar-Moelven/Moelvens-historia/>. (2014-03-17).

Moelven Eurowand AB. (u.å.). Moelven Eurowand AB, Tillgänglig: <http://www.moelven.com/se/Om-Moelven/Divisioner/Byggsystemer/Moelven-Eurowand-AB/>. [Hämtad 2014-03-16].

Moelven Eurowand AB. (2014). Årsredovisning för räkenskapsåret 2013, Örebro: Moelven Eurowand AB.

Moelven Industrier ASA. (2013). Årsrapport 2012, Tillgänglig: <http://mb.cision.com/Main/2762/9395108/108965.pdf>. [Hämtad 2014-05-05].

Månsson, O. & Lindholm, J. (2013). Vi vill stoppa fusket i byggbranschen, *Svenska Dagbladet*, 9 oktober, Tillgänglig: [http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/vi-vill-stoppa-fusket-i-byggbranschen\\_8595064.svd](http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/vi-vill-stoppa-fusket-i-byggbranschen_8595064.svd). [Hämtad 2014-02-05].

NASDAQ OMX Stockholm. (2013). Regelverk för emittenter, Tillgänglig: [http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/85/85874\\_nasdaqomxstockholmsregelverkfremittenter-2013-07-01.pdf](http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/85/85874_nasdaqomxstockholmsregelverkfremittenter-2013-07-01.pdf). [Hämtad 2014-05-06].

National Commission on Fraudulent Financial Reporting. (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Tillgänglig: <http://www.coso.org/publications/ncffr.pdf>. [Hämtad 2014-05-11].

NCC AB. (2014). Årsredovisning 2013, Tillgänglig: <http://mb.cision.com/Main/197/9550388/219740.pdf>. [Hämtad 2014-05-12].

NCC Roads AB. (2014). Årsredovisning 2013. Solna: NCC Roads AB.

Pfister, J. A. (2009). *Managing Organizational Culture For Effective Internal Control: From Practice To Theory*, Berlin: Physica-Verlag.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2008). *Principles of External Auditing*. Upplaga 3, Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.

Power, M. (2007). *Organized uncertainty: designing a world of risk management*, Oxford: Oxford University Press.

Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.

Project Management Institute. (2012). PMI Lexicon - of Project Management Terms, Tillgänglig: [http://www.pmi.org/PMBOK-Guide-and-Standards/-/media/Registered/PMI\\_Lexicon\\_Final.ashx](http://www.pmi.org/PMBOK-Guide-and-Standards/-/media/Registered/PMI_Lexicon_Final.ashx). [Hämtad 2014-03-09].

Regeringen. (2004). Svensk kod för bolagsstyrning, Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/55/92/1f8085a7.pdf>. [Hämtad 2014-02-06].

Romney, M. B. & Steinbart, P. J. (2012). *Accounting Information Systems*. 12:e upplagan, Essex: Pearson Education Limited.

Salman, F. & Carson, E. (2009). The Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the Audit Fees of Australian Listed Firms. *International Journal of Auditing*, vol. 13, nr. 2, ss. 127-129.

Sarens, G. & Abdolomohammadi, M. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*, vol. 15, nr. 1, ss. 1-2.

Shenhar, A. J., Dvir, D., Levy, O. & Maltz, A. C. (2001). Project Success: A Multidimensional Strategic Concept. *Long Range Planning*, vol. 34, nr. 6, ss. 699-725.

Skanska AB. (2014a). Skanska in brief, Tillgänglig: <http://www.group.skanska.com/en/About-us/Skanska-in-brief/>. [Hämtad 2014-03-16].

Skanska AB. (2014b). Årsredovisning 2013, Tillgänglig: <http://www.group.skanska.com/cdn-1cf3e8e1c120598/Global/Investors/Reports/2013/Arsredovisning-2013.pdf>. [Hämtad 2014-05-11].

- Skanska AB. (u.å.). Om Skanska, Tillgänglig: <http://www.skanska.se/sv/Om-Skanska/>. (2014-03-16). [Hämtad 2014-05-11].
- Skanska Sverige AB. (2013). Årsredovisning 2012. Solna: Skanska Sverige AB.
- Skatteverket. (2008). Rapport 2008:1: Skattefelskarta för Sverige, Tillgänglig: <http://www.skatteverket.se/download/18.3a7aab801183dd6bfd380005632/rapport200801skattefelskarta.pdf>. [Hämtad 2014-04-21].
- Spira, L. F. & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16, nr. 4, ss. 640-661.
- Sveriges Byggindustrier. (2013). *Fakta om byggandet*, Tillgänglig: [http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/491/Fakta\\_om\\_byggandet\\_2013.pdf](http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/491/Fakta_om_byggandet_2013.pdf). [Hämtad 2014-02-06].
- Svernlöv, C. (2011). Svensk kod för bolagsstyrning - En kommentar, [e-bok] Stockholm: Nordstedts Juridik. Tillgänglig via: Zeteo: [www.nj.se/zeteo](http://www.nj.se/zeteo). [Hämtad 2014-05-06].
- Tabish, S. & Jha, K. (2012). Success Traits for a Construction Project. *Journal Of Construction Engineering & Management*, vol. 138, nr. 10, ss. 1131-1138.
- Thage Anderssons Byggnads AB. (u.å.). Ett familjeföretag, Tillgänglig: <http://www.thages.se/>. [Hämtad 2014-03-09].
- Thage Anderssons Byggnads AB. (2013). Årsredovisning för räkenskapsåret 2012-09-01 - 2013-08-31. Kristianstad: Thage Anderssons Byggnads AB (publ.).
- Thurén, T. (2013). Källkritik. Upplaga 3:1, Stockholm: Liber.
- Tricker, B. (2012). Corporate Governance : Principles, Policies, and Practices, Oxford: Oxford University Press.
- Wallace, W. A. & Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7, 2, s. 485-486.
- Wallén, G. (1996). Vetenskapsteori och forskningsmetodik. Upplaga 2, Lund: Studentlitteratur.
- Wikland, T. (2012). Intern styrning och kontroll - både lönsamt och säkert, Upplaga 2:1. Stockholm: FAR Akademi.

Yin, R. K. (2014). Case Study Research: Design and Methods. 5:e upplagan, Thousands Oaks: SAGE Publications Inc.

Yin, R. K. (2013). Kvalitativ forskning från start till mål. Upplaga 1:1, Lund: Studentlitteratur.

## Empiriska intervjuer

Falkenström, Kjell. Koncerncontroller på JM AB, personlig intervju 2014-03-13.

Fredriksson, Peter. Chef för verksamhetsutveckling på Skanska AB, personlig intervju 2014-03-13.

Gustafsson, Bengt. Arbetschef på NCC Roads AB, personlig intervju 2014-04-05.

Johannesson, Elisabeth. Ekonomichef på Thage Anderssons Byggnads AB, personlig intervju 2014-03-05.

Lundgren, Henrik. Ekonomichef på Moelven Eurowand AB, personlig intervju 2014-03-11.

Malmberg, Charlotta. Controller på Flex Interior Systems AB, personlig intervju 2014-03-11.

Produktchef på Flex Interior Systems AB, personlig intervju 2014-03-11.

# Bilagor

## Bilaga 1- Intervjuguide

### Inledning

- Presentation av uppsatsens författare samt syftet.

### Bakgrund

- Beskriv företaget
- Beskriv din roll i företaget och i den interna kontrollen

### Planering

#### *Kontrollmiljö*

- Vilka är delaktiga i planeringsfasen av ett projekt?
- Hur ser situationen ut angående rutiner och processer i denna fas?
- Hur ser situationen ut angående ansvarsfördelning och rollbeskrivningar i denna fas?

#### *Riskbedömning*

- Hur arbetar ni med att identifiera, bedöma och hantera risker i denna fas?
- Vilka anser du vara de största riskerna under denna fas?

#### *Kontrollaktiviteter*

- Vad har ni för kontroller för att förebygga, upptäcka och korrigera fel i denna fas?

#### *Information och kommunikation*

- Finns rutiner, processer, ansvarsfördelning och rollbeskrivningar dokumenterade och tillgängliga för berörd personal?
- Hur kommunicerar ni förändringar i verksamheten angående denna fas?

#### *Övervakning och uppföljning*

- Hur sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående denna fas?

## Genomförande

### *Kontrollmiljö*

- Vilka är delaktiga i planeringsfasen av ett projekt?
- Hur ser situationen ut angående rutiner och processer i denna fas?
- Hur ser situationen ut angående ansvarsfördelning och rollbeskrivningar i denna fas?

### *Riskbedömning*

- Hur arbetar ni med att identifiera, bedöma och hantera risker i denna fas?
- Vilka anser du vara de största riskerna under denna fas?

### *Kontrollaktiviteter*

- Vad har ni för kontroller för att förebygga, upptäcka och korrigera fel i denna fas? (Exempelvis angående inköp, utbetalningar, kostnads- och tidsuppföljning, obehöriga på arbetsplatsen, stölder, personal, säkerhet)

### *System för informationsspridning*

- Finns rutiner, processer, ansvarsfördelning och rollbeskrivningar dokumenterade och tillgängliga för berörd personal?
- Hur kommunicerar ni förändringar i verksamheten angående denna fas?

### *Uppföljning och övervakning*

- Hur sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående denna fas?

## Avslut

### *Kontrollmiljö*

- Vilka är delaktiga i planeringsfasen av ett projekt?
- Hur ser situationen ut angående rutiner och processer i denna fas?
- Hur ser situationen ut angående ansvarsfördelning och rollbeskrivningar i denna fas?

### *Riskbedömning*

- Hur arbetar ni med att identifiera, bedöma och hantera risker i denna fas?
- Vilka anser du vara de största riskerna under denna fas?

### *Kontrollaktiviteter*

- Vad har ni för kontroller för att förebygga, upptäcka och korrigera fel i denna fas?

### *System för informationsspridning*

- Finns rutiner, processer, ansvarsfördelning och rollbeskrivningar dokumenterade och tillgängliga för berörd personal?
- Hur kommunicerar ni förändringar i verksamheten angående denna fas?

### *Uppföljning och övervakning*

- Hur sker övervakning och uppföljning av den interna kontrollen angående denna fas?

## **Övergripande**

### *Kontrollmiljö*

- Hur upplever du den övergripande kontrollmiljön?

### *Riskbedömning*

- Hur upplever du den övergripande riskbedömningen?

### *Kontrollaktiviteter*

- Hur upplever du den övergripande situationen med kontrollaktiviteter?·

### *Information och kommunikation*

- Hur upplever du företagets övergripande arbete med dokumentation och informationsspridning?

### *Övervakning och uppföljning*

- Hur upplever du den övergripande situationen med övervakning och uppföljning av den interna kontrollen?

### *Övrigt:*

- Har du något annat att tillägga?

## Bilaga 2 – Resultat av poängbedömning i planeringsfasen

Tabell 9 Summering av poängbedömningen i planeringsfasen

COSO-komponent	Fall					
	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Kontrollmiljö	3	3	1	3	3	3
Riskbedömning	1	1	1	3	3	3
Kontrollaktiviteter	2	2	1	3	3	3
Information och kommunikation	3	2	1	3	3	3
Övervakning och uppföljning	0	0	0	3	3	3
<b>Totalt</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>

Tabell 10 Summering av poängbedömning för risk management i planeringsfasen

Risk management	Fall					
	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Riskidentifiering	1	0	1	3	3	3
Riskbedömning	1	1	1	3	3	3
Riskhantering	2	2	1	3	3	3
<b>Totalt</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>



## Bilaga 3 – Resultat av poängbedömning i genomförandefasen

Tabell 12 Summering av poängbedömning i genomförandefasen

Fall \ COSO-komponent	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Kontrollmiljö	3	3	3	3	3	3
Riskbedömning	1	0	0	3	3	3
Kontrollaktiviteter	2	2	2	3	3	3
Information och kommunikation	3	1	1	3	3	3
Övervakning och uppföljning	1	1	1	3	3	3
<b>Totalt</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>

Tabell 13 Summering av poängbedömning för risk management i genomförandefasen

	Fall	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Risk management	Riskidentifiering	1	0	0	3	3	3
	Riskbedömning	1	0	1	3	3	3
	Riskhantering	2	2	2	3	3	3
	<b>Totalt</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>

## Bilaga 4 – Resultat av poängbedömning i avslutsfasen

Tabell 14 Summering av poängbedömning i avslutsfasen

Fall COSO-komponent	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
	Kontrollmiljö	3	3	1	3	2
Riskbedömning	0	0	0	3	0	3
Kontrollaktiviteter	2	2	2	3	2	2
Information och kommunikation	3	1	0	3	2	3
Övervakning och uppföljning	0	0	0	3	0	3
<b>Totalt</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>15</b>	<b>6</b>	<b>13</b>

Tabell 15 Summering av poängbedömning för risk management i avslutsfasen

	Fall	Flex Interior Systems AB	Moelven Eurowand AB	Thage Anderssons Byggnads AB	JM AB	NCC Roads AB	Skanska Sverige AB
Risk management	Riskidentifiering	0	0	0	3	0	3
	Riskbedömning	0	0	0	3	0	3
	Riskhantering	2	2	2	3	2	2
	<b>Totalt</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>2</b>	<b>8</b>

## Bilaga 5 – Resultat av poängbedömning för övergripande funktioner

Tabell 16 Summering av poängbedömning för övergripande funktioner

<b>Fall</b>		<b>Flex Interior Systems AB</b>	<b>Moelven Eurowand AB</b>	<b>Thage Anderssons Byggnads AB</b>	<b>JM AB</b>	<b>NCC Roads AB</b>	<b>Skanska Sverige AB</b>
<b>COSO-komponent</b>							
<b>Kontrollmiljö</b>	Polycys och regelverk	2	1	1	2	2	2
<b>Riskbedömning</b>	-	-	-	-	-	-	-
<b>Kontrollaktiviteter</b>	Certifieringar	0	0	1	0	1	1
<b>Information och kommunikation</b>	Whistleblowingfunktion	0	0	0	1	1	1
<b>Övervakning och uppföljning</b>	Internrevision	0	0	1	3	3	3
<b>Totalt</b>		2	1	3	6	7	7

## Bilaga 6 – Artikel

# Nu ska dödsfallen i byggbranschen minska

LUND

Byggbranschen har under 2000-talet kantats av olycksfall och skandaler men kanske ser vi nu vändningen för branschen i horisonten. En nyligen publicerad studie från Lunds universitet redogör för skillnaden mellan företagen. Resultatet är ett både positivt och negativt besked för den skandalomsusade branschen.

Studien som publicerades i maj visar på stora skillnader i det arbete som brukar kallas intern kontroll. Intern kontroll är ett begrepp som används för att säkerställa att verksamheten bedrivs på ett säkert sätt. Studien har granskat sex stycken företag i deras arbete med intern kontroll i byggprojekt. Författarna har förutom att granska hur företagen arbetar med ekonomiska och affärsmässiga risker även granskat företagens riskhantering när det kommer till arbetsmiljö och säkerhet.

### Säker arbetsmiljö

Glädjande nog visar studien att alla företag arbetar på ett bra sätt för att säkerställa arbetsmiljön på byggarbetsplatser i byggfasen. De flesta företag har policys för hur arbetet ska ske och ett företag har dessutom en certifierad arbetsmiljö. Detta arbete är ett viktigt steg i rätt riktning då byggbranschen varit oerhört hårt drabbad av olycksfall de senaste åren.

Värre är det när det kommer till arbetet med riskbedömning och övervakning, där de tre minsta fallföretagen ligger långt efter de tre största företagen i studien. Författarna beskriver de minsta företagens arbete i dessa delar som inte alls överensstämmande med praxis.

De tre största fallföretagen i studien ser ut att ha blivit influerade av den, sedan några år tillbaka, lanserade Svensk kod för bolagsstyrning som alla svensknoterade börsbolag ska följa. Ett av syftena bakom denna kod var att de svenska bolagen skulle få en bättre bolagsstyrning. Ett annat mål med koden var att de tillämpliga företagen skulle influera andra kategorier av bolag. Studien resultat visar dock inga tecken på att en sådan influering har skett än så länge.

### Företagen kan ha insett fördelarna med intern kontroll

Fem av sex företag i studien hävdade att de kommer att fortsätta arbeta för en stärkt formalisering av den interna kontrollen. Och ett av de små företagen har visat ordentliga förbättringar i arbetet under en treårsperiod. Enligt författarna är en framtid med ökande formalisering ett gott omen för den hårt debatterade branschen. Det är inte svårt att förstå författarna då branschens namn har svärtats ned åtskilliga gånger under 2000-talet (se faktaruta).

Studien visar också tecken på att företag slår ihop arbetet med internrevision och verksamhetsutveckling för att kunna granska verksamheten och förbättra verksamheten på samma gång.

### Storleken spelar roll

Studiens författare har analyserat orsakerna till skillnaderna mellan de största och de minsta företagen. Den största faktorn är helt enkelt: storleken spelar roll. De större företagen har dels

större resurser, dels en internrevisionsavdelning inom företaget. Detta arbete har visat sig vara en avgörande faktor. Även ägarstrukturen talar för de största företagen eftersom en spridd ägarstruktur leder till en bättre intern kontroll.

Text: Per Persson

#### Faktaruta

2001 Asfaltkartellen upptäcks

2002 Bygghälsöversynen anklagar branschen för låg kvalitet

2009 Företagen i Asfaltkartellen döms att betala totalt 500 miljoner kr i konkurrensskadeavgift

2012 En dödsolycka per månad har skett i branschen under en sjuårsperiod

2013 Skatteverket förlorar 10 miljarder kr per år på byggbranschens svartarbete