



School of Business
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Handelshögskolans Civilekonomprogram
Kandidatuppsats, ICU2006:13

Revisorns granskning av internkontrollrapporten

– en studie över en oklar rekommendation och bildande
av praxis i samband med Svensk kod för bolagsstyrning

Kandidatuppsats:

Andersson, Jenny 830301

Josefsson, Karin 840413

Handledare:

Johansson, Inga-Lill

Företagsekonomi/Redovisning

VT2006

Förord

Författarna vill först och främst rikta ett tack till de personer som ställt upp och delat med sig av sin tid för att svara på våra frågor.

Ett stort tack riktas även till Inga-Lill Johansson för värdefull handledning då hon uppmuntrat till självständigt arbete men hela tiden varit villig att hjälpa och funnits som ett stöd.

Slutligen vill författarna även tacka opponentgrupper samt Kristina Jonäll och Märta Hammarström som läst delar av uppsatsen och delat med sig av sina synpunkter.

1 juni, 2006, Göteborg

Jenny Andersson

Karin Josefsson

Sammanfattning

Författare: Jenny Andersson och Karin Josefsson

Handledare: Inga-Lill Johansson

Titel: Revisorns granskning av internkontrollrapporten – en studie över en oklar rekommendation och bildande av praxis.

Problembakgrund: Svensk kod för bolagsstyrning (nedan benämnd som Koden) trädde i kraft den 1 juli 2005. Den innebär förändringar inom bland annat intern kontroll och revisorns uppgifter i samband med intern kontroll. En del av förändringen är att revisorn ska utföra en översiktlig granskning av den internkontrollrapport som styrelsen är skyldiga att ta fram. Debatten om vad som gäller har aktualiserats och det finns en osäkerhet i hur revisorns arbete ska utföras.

Syfte: Författarna avsåg att svara på hur revisorn ser på granskningen av internkontrollrapporten och vilka förväntningar denne har på den kommande rekommendationen från FAR. Uppsatsen syftade även till att redogöra för eventuella skillnader mellan revisorernas och normbildarnas förväntningar på rekommendationen. Författarna ville också utreda huruvida de nya bestämmelserna i Koden kommer att leda till en säkrare revision och en bättre kvalitets-säkring av den finansiella rapporteringen samt hur man ser på att utveckla en ny praxis.

Avgränsningar: Syftet är att undersöka hur revisorn ser på de regler i Koden som berör intern kontroll och som också påverkar revisorn. Dessa regler beaktar granskningen av internkontrollrapporten, revisionsutskottets utvärdering av revisorn och bildandet av ny praxis.

Metod: Uppsatsen kan klassificeras som både explorativ och som deskriptiv då författarna ämnat inhämta kunskap samt beskriva förhållanden och problem som existerar inom valt område. Uppsatsen bygger på kvalitativt inriktad forskning då den till större del har intervjuer och tolkande analyser som grund.

Resultat och slutsatser: Revisorerna anser sig inte kunna göra en granskning innan man har en mer detaljerad rekommendation som talar om hur man ska gå till väga. FAR:s avsikt är däremot att utveckla en mer principbaserad rekommendation. Granskningen av internkontrollrapporten kommer indirekt att leda till en säkrare revidering av företagets årsredovisning på sikt eftersom all extra information revisorn får om företaget är positivt. Det är i dagsläget svårt att veta vilken ambitionsnivå som gäller och hur mycket arbete som kommer krävas. Författarna tror att det kan komma att bli en högre ambitionsnivå än vad som var tänkt från början. Revisorerna anser att praxis bör utvecklas av dem som har störst kompetens inom området vilket i detta fall betyder FAR tillsammans med de fyra stora revisionsbyråerna.

Förslag till fortsatt forskning: Arbetet med uppsatsen har lett fram nya frågor bland annat hur revisorns arbete med granskningen kommer att se ut om ett par år, vilken ambitionsnivå Koden kommer att få samt vilka konsekvenser eventuella avvikelser från Koden fått för företagen.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	6
1.1 KODENS BAKGRUND	6
1.1.1 SYFTE MED KODEN	7
1.1.2 KODENS MÅLGRUPP	7
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE	9
1.4 AVGRÄNSNINGAR	9
2 METOD	10
2.1 VÅR METOD	10
2.2 INTERVJUER	10
2.2.1 URVAL	11
2.2.2 INTERVJUERNAS STRUKTUR	11
2.2.3 OBJEKTIVITET	12
2.2.4 ANONYMITET	12
2.3 FAKTAINSAMLING	13
3 TEORETISK REFERENS RAM	14
3.1 REVISORER OCH REVISION	14
3.1.1 REVISORNS ARBETSUPPGIFTER	14
3.1.2 REVISORNS OBEROENDE	15
3.1.3 FÖRVÄNTNINGSGAPET	16
3.2 KODENS INNEHÅLL – INTERN KONTROLL	16
3.2.1 INTERN KONTROLL OCH RISKHANTERING	17
3.2.2 RAPPORT OM INTERN KONTROLL	18
3.2.3 ÖVERSIKTLIG GRANSKNING RESPEKTIVE REVISION	18
3.2.4 TIDIGARE FÖRSLAG TILL REKOMMENDATION	19
3.2.5 STYRELSEN OCH REVISIONSUTSKOTTETS ANSVAR FÖR REDOVISNINGS- OCH REVISIONSFRÅGOR	19
3.2.6 VAL AV REVISOR	20
3.3 SJÄLVREGLERING OCH NORMERING	21
3.3.1 KODEN SOM EN DEL AV SJÄLVREGLERINGEN	22
3.3.2 REVISORN OCH SJÄLVREGLERING	23
3.4 UTLÄNDSKA KODER OCH RAMVERK	24
4 EMPIRI	26
4.1 INTERVJU MED SAKKUNNIG INOM REVISION	26
4.1.1 ALLMÄNT OM KODEN	26
4.1.2 GRANSKNINGEN AV INTERNKONTROLLRAPPORTEN	27
4.1.3 REVISORNS OBEROENDE	27
4.1.4 UTVECKLANDE AV PRAXIS OCH FRAMTIDEN	28
4.2 INTERVJU MED REPRESENTANT FRÅN FAR	29
4.2.1 ALLMÄNT OM KODEN	29
4.2.2 GRANSKNINGEN AV INTERNKONTROLLRAPPORTEN	29
4.2.3 REVISORNS OBEROENDE	31

4.2.4 UTVECKLANDE AV PRAXIS OCH FRAMTIDEN	31
4.3 INTERVJU MED REVISORER OCH KONSULTER	31
4.3.1 PRESENTATION AV RESPONDENTERNA	31
4.3.2 ALLMÄNT OM KODEN	32
4.3.3 GRANSKNINGEN AV INTERNKONTROLLRAPPORTEN	33
4.3.4 REVISORNS OBEROENDE	36
4.3.5 UTVECKLANDE AV PRAXIS OCH FRAMTIDEN	37
<u>5 ANALYS</u>	<u>39</u>
5.1 ALLMÄNT OM KODEN	39
5.1.1 KOMPETENSEN I STYRELSEN	39
5.2 GRANSKNINGEN AV INTERNKONTROLLRAPPORTEN	39
5.2.1 GRANSKNING ELLER REVISION?	39
5.2.2 REKOMMENDATIONEN	40
5.2.3 PRINCIPBASERAD ELLER DETALJERAD REKOMMENDATION	40
5.2.4 FÖRBÄTTRAS REVIDERINGEN?	42
5.3 REVISORNS OBEROENDE	42
5.3.1 REVISORN SOM FJÄRDE BOLAGSORGAN	43
5.4 UTVECKLANDE AV PRAXIS OCH FRAMTIDEN.....	44
5.4.1 AMBITIONSNIVÅ	45
<u>6 SLUTSATS</u>	<u>47</u>
6.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	48
<u>7 KÄLLFÖRTECKNING</u>	<u>49</u>
7.1 ARTIKLAR	49
7.2 INTERNET	49
7.3 LITTERATUR	49
7.4 OFFENTLIGA UTREDNINGAR OCH LAGTEXT	50
<u>BILAGA 1 – COSO-RAMVERKETS DEFINITION.....</u>	<u>51</u>
<u>BILAGA 2 – REVISION KONTRA ÖVERSIKTLIG GRANSKNING</u>	<u>52</u>
<u>BILAGA 3 - FRÅGOR ULF GOMETZ.....</u>	<u>53</u>
<u>BILAGA 4 - FRÅGOR REPRESENTANT FÖR FAR.....</u>	<u>55</u>
<u>BILAGA 5 – FRÅGOR TILL REVISORER OCH KONSULTER.....</u>	<u>57</u>

1 Inledning

I detta kapitel beskrivs bakgrunden till Svensk kod för bolagsstyrning och den granskning bolagets revisor ska göra av Kodens internkontrollrapport. Problematiken med denna granskning i avsaknad av vägledning presenteras under problemställning och specificeras under uppsatsens syfte.

Svensk kod för bolagsstyrning (nedan benämnd som Koden) trädde i kraft den 1 juli 2005. Den innebär förändringar inom bland annat intern kontroll och revisorns uppgifter i samband med intern kontroll. Debatten om vad som gäller har aktualiserats och det finns en osäkerhet i hur revisorns arbete ska utföras.

1.1 Kodens bakgrund

Corporate governance, eller bolagsstyrning med svensk term, handlar om relationen mellan ägare och ledning/bolagsorganen. Bolagsstyrning rör hur dessa bör agera för att styra bolag på ett sätt som uppfyller ägarnas krav på avkastning på det investerade kapitalet och därigenom bidra till samhällsekonomins effektivitet och tillväxt (SOU 2004:130 Koden).

Enligt principal- och agentteorin uppstår ett problem då en part, principalen, i detta fall ägarna, delegerar uppgifter till en eller flera agenter, styrelse och ledning, som ska ta tillvara principalens intressen. Agentens och principalens intressen kan gå isär då ledning och styrelse kan sätta sina personliga intressen först och inte agera utifrån företagets bästa. Revisorn spelar en viktig roll i detta problem. För revisorn handlar det mycket om att överbrygga den inbyggda konflikten mellan företagsledningen och ägarna. För många ägare är revisorn och revisionen en förutsättning för att skapa förtroende för de siffror som ligger till grund för framtida beslut. (Red. Johansson, Uppdrag revision, 2005)

Under senare tid har en snabb utveckling skett inom detta område, vilket gett upphov till mer eller mindre frivilliga regelsamlingar, så kallade koder, för bolagsstyrning i ett stort antal länder. Den internationalisering som skett av företagandet och regelverken för den finansiella rapporteringen har ökat kraven på revisorerna markant. Som följd av de uppmärksammade företagsskandaler, såsom Enron och Prosolvia, har kritiken ökat mot revisorernas agerande eller brist på agerande. Företrädare för näringslivet, samhället och revisorskåren har reagerat på skandalerna och bristerna i information och rapportering med skärpningar av regelverk. (Red. Johansson, Uppdrag revision, 2005)

Med Svensk kod för bolagsstyrning får Sverige, som ett av de sista länderna i Europa (Blix & Thorell, 2005), därmed en regelsamling liknande de internationella, anpassad till vissa unika särdrag på den svenska marknaden som till exempel den generella ägarbilden, aktiers röstvärde och val av styrelse och revisor. Koden kom inte till på grund av en avsaknad av regler på detta område¹. Det fanns istället ett behov av att utifrån befintliga regler och seder göra en mer heltäckande sammanställning av vad som kan sägas utgöra god svensk sed för

¹ Tidigare svenska regler inom bolagsstyrning: Sveriges Aktiesparares Riksförbunds "Aktiespararnas ägarpolicy", StyrelseAkademiens "vägledning till god styrelsesed".

bolagsstyrning men också på vissa områden höja ambitionsnivån över gällande praxis.(SOU 2004:130 Koden)

Det inledande arbetet med Koden påbörjades hösten 2003 (Thorell & Molin, 2006). Arbetsgruppen fick namnet Kodgruppen och arbetade i samverkan med staten (Förtroendekommissionen) samt organ och organisationer i näringslivet². (SOU 2004:130 Betänkandet) Orsaken till detta breda samarbete är att skapa acceptans för implementeringen av Koden. Ett kollegium har inrättats för att vårda och vidareutveckla Koden, men har ingen övervakande eller dömande roll. (Kollegiet för svensk bolagsstyrning, 2006, www.corporategovernanceboard.se)

1.1.1 Syfte med Koden

Syftet med Koden är att bidra till förbättrad styrning av svenska bolag genom att bland annat skapa förutsättningar för en aktiv och ansvarstagande ägarroll. Man vill även tydliggöra roll- och ansvarsfördelningen mellan olika lednings- och kontrollorgan. Koden ska också leda till maktbalans mellan bolagsorganen, lika-behandling av ägare samt ökad transparens gentemot ägare, marknad och det allmänna. (Blix & Thorell, 2005) Kodgruppen menar att detta kommer att stärka näringslivets effektivitet och konkurrenskraft. På så sätt främjas förtroendet på den svenska kapitalmarknaden och i samhället i stort för hur näringslivet fungerar. Koden syftar även till att höja kunskapen om och förtroendet för svensk bolagsstyrning hos utländska investerare och på den internationella kapitalmarknaden. (SOU 2004:130 Koden)

1.1.2 Kodens målgrupp

Aktiemarknadsbolagens Förening och Stockholmsbörsens har enats om att införa den svenska koden för bolagsstyrning i Stockholmsbörsens regler. Koden är även en del av noteringskravet för de företag som önskar att bli börsnoterade. De företag som i första hand berörs av Koden är samtliga svenska företag på A-listan samt bolag på O-listan med ett marknadsvärde överstigande tre miljarder. (Stockholmsbörsen, 2006, www.se.omxgroup.com) Tanken är att låta ovanstående nämnda företag utarbeta en effektiv process för implementering av Koden som även mindre företag kan dra nytta av. Förhoppningen är att samtliga noterade bolag ska följa Koden i framtiden. Målsättningen är att Koden ska fungera som en försäkrans om att bolagets sköts på ett tillförlitligt sätt för bolag med en spridd ägarstruktur, som var och en inte kan antas ha de kunskaper och resurser att följa bolagets utveckling som större aktieägare har. (SOU 2004:130 Betänkandet) Bolag som inte omfattas av Koden kan välja att tillämpa den frivilligt. (SOU 2004:130 Koden)

Koden faller under svensk självreglering på aktiemarknaden och är baserad på "följ eller förklara"-principen. Detta innebär att avsteg från Kodens regler ska motiveras. Däremot anger inte Koden vilka krav som ställs på motiveringen av avvikelser. Den anger inte heller vem som avgör om motiven för avvikelser är godtagbara. Syftet är istället att marknaden och aktieägarna ska bedöma om motiveringen är tillräcklig. (SOU 2004:130)

² FAR, Fondbolagens Förening, Näringslivets Börskommitté, Stockholmsbörsen, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Aktiesparares Riksförbund och Sveriges Försäkringsförbund.

Även om Koden är en del av självregleringen, bygger den till stor del på Aktiebolagslagen men förtydligar och utvecklar vissa regler (Thorell & Molin, 2006). Förändringar som kommit till stånd på grund av Koden är bland annat ett införande av ett revisionsutskott som en del av styrelsen, krav på intern kontroll samt redogörelse för detta i årsredovisningen i form av bilagor till de formella årsredovisningshandlingarna. Dessa bilagor utgörs dels av en bolagsstyrningsrapport och en rapport om intern kontroll. (SOU 2004:130 Koden)

Koden säger att ”Styrelsen skall årligen avge en rapport över hur den interna kontrollen till den del den avser den finansiella rapporteringen är organiserad och hur väl den har fungerat under det senaste räkenskapsåret. Denna rapport ska granskas av företagets revisor.” (SOU 2004:130) Elisabeth Precht konstaterar i en artikel i Balans (nr 1, 2006, s. 15) att ”mer sägs inte. Och mycket mer är det inte någon som vet. Inte idag i alla fall.” Avsaknaden av ytterligare riktlinjer har lett till omfattande kritik. I samma artikel beskriver revisorerna Bertel Enlund och Tommy Mårtensson problematiken som att Koden är en tom ram som måste fyllas med regler och anvisningar. Diskussionerna kring hur rapporten skulle utformas bidrog till att FAR³ tillsammans med Svenskt Näringsliv utarbetade riktlinjer för rapporten. Dessa riktlinjer har dock senare dragits tillbaka då de inte innebar att någon slutsats rörande det man granskat kunde lämnas. FAR väntas att tidigast 2006 komma med ett förslag till granskningsberättelse som är tänkt att innehålla ett bestyrkande från revisorn. (Thorell & Molin, 2006)

Kollegiet för svensk bolagsstyrning meddelade inför årsredovisningen 2005 en övergångslösning som innebar att rapporten endast behövde beskriva hur den interna kontrollen var organiserad. Rapporten behövde heller inte granskas av bolaget revisor. En bidragande orsak till denna lösning var avsaknaden av riktlinjer för revisorsgranskningen. (Kollegiet för svensk bolagsstyrning, pressinformation 05.12.15 www.corporategovernanceboard.se)

1.2 Problemdiskussion

På grund av att Koden är en del av självregleringen och att den i sig lämnar stort utrymme för egna tolkningar om vad en internkontrollrapport är och hur den ska utformas samt granskas, kan Koden ses som tandlös. Detta är även något som lyfts fram i kritiken mot Koden. På samma sätt som en brist på detaljer kan ses som tandlös, finns en risk för att en detaljerad rekommendation tolkas alltför bokstavligen och bara blir en checklista där andemeningen och trovärdigheten förloras.

Bertel Enlund belyser en problematik i en artikel i Balans då han menar att man i debatten inte velat låta revisorerna styra eftersom de har ett egenintresse. Han ser dock en tendens att företagen vänder sig till revisorerna för att få hjälp med utformningen och vad granskningen av rapporten innebär (Balans, nr 1 2006). Ett problem som kan uppstå är att företagen vänder sig till revisorn för att få hjälp med utformningen av rapporten vilket slutligen kommer att innebära att revisorn faktiskt granskar sig själv. Författarna tror att anledningen till denna förvirring kring rapporteringen och granskningen kan bero på att detta är helt nytt för svenskt näringsliv. I vanliga fall bygger redovisning och dylikt på lagar,

³ FAR: Föreningen för revisionsbyråbranschen

rekommendationer och praxis. Eftersom Koden inte är en lag och det saknas vedertagen praxis, kan det anses som oklart vad som är rätt och fel.

En viktig aspekt är att själva syftet med Koden, det vill säga att öka marknads förtroende gentemot näringslivet, kommer fram. Det kan därför ses som underligt att man tar fram en särskild kod där man fastställer att en internkontrollrapport ska tas fram samt granskas, utan att klargöra med tydliga riktlinjer vad rapporten ska innehålla och hur granskningen ska ske. Risken finns att rapporten förlorar sin betydelse då man inte kan jämföra företagens rapporter med varandra.

Givet denna bakgrund anser författarna att detta är ett intressant ämne eftersom oklarheter finns med tanke på att man medgivit dispens för innehåll och granskning av internkontrollrapporten för 2005.

1.3 Syfte

Syftet är att undersöka hur revisorer och konsulter inom revisionsbranschen ser på reglerna i Koden rörande intern kontroll som påverkar revisorn. Dessa regler beaktar granskningen av internkontrollrapporten, revisionsutskottets utvärdering av revisorn och bildandet av ny praxis. Med detta ämnar författarna ge ett underlag för vidare arbete med de frågorna i Koden som rör revisorn.

Frågor författarna avser svara på är: Hur ser revisorn på granskningen av internkontrollrapporten, vilka svårigheter ser man och vilka förväntningar har man på riktlinjer från FAR? Finns det en skillnad i revisorernas och normbildarnas syn och förväntningar på dessa riktlinjer? Kommer de nya bestämmelserna i Koden leda till säkrare revision och en bättre kvalitetssäkring av den finansiella rapporteringen? Hur ser man på att utveckla en ny praxis?

1.4 Avgränsningar

Författarna har valt att avgränsa ämnet till de punkter i Koden som berör den interna kontrollen samt de punkter som berör revisorn. Fokus ligger på revisorn och de eventuella problem som upplevs vid granskningen av internkontrollrapporten. Författarna har valt att vända sig till revisorer och konsulter på de fyra största revisionsbyråerna då majoriteten av de företag som berörs av Koden är klienter till dessa.

2 Metod

I detta kapitel beskrivs hur författarna valt att gå till väga för att samla in och bearbeta information på ett sätt som bidrar till en objektiv och trovärdig uppsats. Här beskrivs att uppsatsen är av kvalitativ art då den till största del bygger på intervjuer.

2.1 Vår Metod

Denna uppsats syftade till att inhämta kunskap om huruvida det finns ett problem med granskningen av internkontrollrapporten och kommer därför klassificeras som explorativ. De flesta undersökningar kan klassificeras utifrån hur mycket man vet om ett område innan undersökningen börjar. Finns luckor i den kunskap man besitter kommer undersökningarna att bli utforskande, det vill säga explorativa. Uppsatsen är även till viss del deskriptiv i den mening att författarna beskrivit förhållanden samt problem som existerat inom valt område. Vanligtvis förekommer de tre olika typerna av undersökningar; explorativa, deskriptiva och hypotesprövande, var för sig. Men då författarna saknade kunskap som var viktig för den beskrivning som skulle utföras, användes till en början en explorativ studie. Detta syftade till att belysa de problemområden där fokus för den deskriptiva studien borde ligga. (Patel & Davidsson, 2003) Till en början var uppsatsens syfte och frågeställning något oklar för författarna. Dessa utvecklades istället allteftersom arbetet med uppsatsen fortskred.

Uppsatsen bygger på kvalitativt inriktad forskning då den till större del har intervjuer och tolkande analyser som grund. Denna metod är mest fördelaktig i detta fall då uppsatsen handlar om att tolka och förstå ett problemområde. (Patel & Davidsson, 2003)

Författarna valde att arbeta induktivt eftersom någon vedertagen teori saknades. Utifrån den insamlade informationen och empirin formulerades sedan en teori. En risk med detta förfarande var att det är svårt att veta något om teorins generalitet eftersom den bygger på ett empiriskt underlag som är typiskt för en speciell situation eller grupp av människor. Vad som däremot kan ses som positivt är att författarna kan arbeta helt förutsättningslöst. Det är dock viktigt att notera att även vid ett induktivt arbetssätt kan författarna ha egna idéer och föreställningar som kommer att påverka de teorier som framställs. (Patel & Davidsson, 2003)

Författarnas målsättning med språket i uppsatsen var att följa Strömquists rekommendationer, det vill säga att språket ska i princip vara osynligt genom att förmedla innehåll utan att märkas. Det bör vara formellt, sakligt och överskådligt. (Strömquist, 2003) Författarna har ibland medvetet använt ett enklare ordval för att underlätta förståelsen av innehållet i uppsatsen.

2.2 Intervjuer

Till största del byggdes uppsatsen på intervjuer. Detta för att erhålla så relevant och tillförlitlig information som möjligt om uppsatsens tema. Premisserna som svaren grundade sig på kunde bygga på saklig grund, personlig inställning och

personliga erfarenheter (Krag Jacobsen, 1993). Författarna var medvetna om att svaren från respondenterna kunde ha färgats av antal år inom yrket, tidigare erfarenheter samt hur insatt respondenten varit i den aktuella debatten.

2.2.1 Urval

Intervjuer genomfördes med revisorer och konsulter från de fyra största revisionsbyråerna⁴ samt sakkunniga inom revision och Koden. Anledningen till att författarna valde dessa byråer berodde på att Koden i första hand berör noterade företag och dessa återfinns som klienter främst hos de fyra största byråerna. En närmare beskrivning av dessa respondenter återfinns i kapitel 4.

Inledande kontakt med respondenterna togs via e-mail och i ett fall via telefon. Intervjuerna med revisorerna och konsulterna genomfördes på respektive arbetsplats, något som kan ha bidragit till att respondenternas svar i större utsträckning grundade sig på byråns policy, snarare än deras mer personliga åsikter. Detta förfarande var dock mer praktiskt än att mötas på mer neutral mark. Intervjun med Anders Hult, representant från FAR, gjordes via telefon, då respondenten är placerad i Stockholm. Författarna är medvetna om att vissa nyanser i intervjun kan gå förlorade vid en telefonintervju kontra ett personligt möte (Krag Jacobsen, 1993). Men då denna intervju inte krävde någon jämförelse, så som intervjuerna med revisorerna och konsulterna gjorde, gjordes bedömningen att det fanns ett informationsvärde även i telefonintervjun. Intervjun med Ulf Gometz, sakkunnig inom revision, genomfördes på Handelshögskolan, då detta var enklast rent praktiskt.

Det förekom inget bortfall eftersom samtliga respondenter som tillfrågades ställde sig positiva till en intervju.

2.2.2 Intervjuernas struktur

Enligt Krag Jacobsen (1993) finns två typer av intervjuer av intresse för författarnas valda metod; faktaintervju och åsiktsintervju. Vid intervjuerna önskade författarna att erhålla kompletterande fakta från respondenterna som i detta fall kan ses som experter på området. Författarna var också ute efter revisorernas och de sakkunnigas egen syn på problematiken. Genom att inte binda sig vid endast en av intervjutyperna var förhoppningen att kunna ge en mer heltäckande bild.

Intervjuerna var strukturerade i den meningen att samtliga revisorer och konsulter ställdes inför samma frågor. Dessa frågor var utformade på förhand men utvecklades i takt med att intervjun fortgick. Syftet var att ge alla respondenter relevanta och likartade teman, det medförde även en möjlighet att jämföra intervjuerna med varandra. Frågorna var även av öppen art där respondenten i större utsträckning gavs möjlighet att uttrycka sin mening. Detta skapade en möjlighet att anpassa intervjun om något oväntat eller intressant dök upp. Öppna frågor medverkade också till ett bättre flyt i intervjun där respondenten hade möjlighet att utveckla sin åsikt samt exemplifiera för att underlätta förståelsen av dennes svar. Ledande frågor undveks i så stor utsträckning som möjligt för att författarnas inställning i frågan inte skulle påverka respondentens svar. (Krag Jacobsen, 1993)

⁴ Deloitte, Ernst & Young, KPMG, ÖhrlingsPriceWaterhouseCoopers

2.2.3 Objektivitet

Intervjuerna gav oss tillgång till information som annars hade varit svår-tillgänglig. Resultaten kan riskera att ses som ovetenskapliga då de är svåra att kvantifiera och underlaget är begränsat. (Krag Jacobsen, 1993) De kan även ses som ovetenskapliga i den mening att respondenten kan påverkas av ett flertal faktorer, externa som interna. Ett exempel på en extern faktor kan vara tidsmässig press eller påverkan av intervjuarens inställning till frågan. Interna faktorer kan vara hur respondenten mår, vilket skulle kunna påverka kvaliteten på intervjun. Det var av vikt att vara medveten om detta och ställa sig neutral då man iklädde sig intervjuarens roll.

För att undvika att intervjuaren gör egna bedömningar och tolkningar av respondentens svar, var det viktigt att båda författarna medverkade vid intervjun och återgivningen i uppsatsen. Syftet med detta var att väsentligt minska risken för att felaktigt tolka resultatet av intervjun. Genomförda intervjuer har spelats in samtidigt som författarna fört anteckningar. Inspelningarna har använts som stöd för att i efterhand kunna försäkra att svar uppfattats korrekt. Vetskapen om att intervjuerna bandats har också underlättat för författarna att under intervjun formulera följdfrågor som dykt upp under intervjuns gång, utan att riskera att missa väsentlig information som respondenten ger under tiden. En risk författarna uppmärksammat är att respondenterna kan ha känt att tolkningen av deras svar blivit alltför bokstavig och därför uttalat sig i mer generella ordalag. Fem av de sex respondenterna gav sitt medkännande till inspelning. Anders Hult motsatte sig detta önskemål av principskäl. Det finns därför en risk att författarnas återgivning av denna intervju inte är lika fullständig som de övriga intervjuerna.

Detta, och annan eventuell subjektiv påverkan från författarna, har dock motverkats av det faktum att samtliga respondenter gavs möjlighet att läsa igenom vad författarna sammanställt och komma med förslag på ändringar som medverkade till att bättre spegla deras intervjusvar.

Målsättningen var att genomföra intervjuerna relativt tidigt under tiden för uppsatsen. Detta gav en möjlighet rent tidsmässigt till en återföring av intervju-materialet till respondenterna. Nackdelen med att göra intervjuer tidigt kan ses i att författarna inte var så insatta på området som man skulle ha varit vid en senareläggning av intervjuerna. Men då uppsatsens främsta syfte är att utreda revisorernas syn på Koden ses intervjuerna som en del av datainsamlingen och det var av vikt att ha tid att bearbeta materialet.

För att skapa mer konstruktiva intervjuer, det vill säga att underlätta för användare av rapporten har författarna valt att begränsa måttet av införståddhet i intervjun. Detta medverkar till att svaren respondenten gett är mer lättillgängliga för den som inte är helt införstådd med de fackuttryck som kan förekomma. (Krag Jacobsen, 1993)

2.2.4 Anonymitet

Författarna såg med fördel att de sakkunniga respondenterna, Ulf Gometz och Anders Hult, inte var anonyma. Detta sågs inte som ett problem hos respondenterna då de tillfrågades. Anledningen till detta var att författarna valde respondenterna på grund av deras speciella kunskap inom området. I Ulf Gometz fall hand-

lade det om hans erfarenhet och anseende inom branschen. Anders Hult tillfrågades i sin roll som representant för FAR och hans medverkan i arbetet med Kodens rekommendationer. De svar som efterfrågades syftade till att spegla den aktuella debatten respektive FAR:s ståndpunkt i dessa frågor.

Revisorerna och konsulterna svar hölls anonyma med tanken att detta skulle bidra till mer personliga svar och att de inte i första hand spegla byråns officiella policy. Detta underlättade för respondenterna att tala mer fritt och framföra eventuell kritik. Författarna var medvetna om det faktum att anonymiteten gäller för läsaren av uppsatsen. Revisorerna och konsulterna var däremot inte anonyma för författarna under intervjun vilket kan ha haft viss begränsande påverkan på respondenternas svar. På grund av fåtalet stora revisionsbyråer i Göteborg och det faktum att författarna bett att få kontakt med kunnig inom området Koden, kan detta ha resulterat i att revisorerna och konsulterna inte känt sig fullständigt anonyma.

2.3 Faktainsamling

För att skapa en förståelse kring ämnet vad gäller både bakgrund och den nutida debatten, var det av vikt att sätta sig in i litteratur så som branschtidningar, forskning samt statliga publikationer. För att hitta relevant information användes databaser som till exempel Gunda (Göteborgs universitetsbibliotek), artikelsök och mediearkivet. Lämpliga sökord som användes var: *"bolagsstyrning"*, *"intern kontroll"* och *"normbildning"*. Författarna har i så stor utsträckning som det varit möjligt använt sig av ursprungskällor. I vissa fall har detta dock inte varit möjligt och författarna har valt att referera genom andrahandskällan då denna har ansetts vara tillförlitlig.

Då Koden är relativt ny för svenskt näringsliv är utbudet av tidigare utgivet material något begränsat. Litteraturen som funnits har i stort handlat om implementeringen samt förväntningar inför Koden. På grund av detta har författarna tvingats använda sig av en analog tolkning när det bland annat gäller självreglering, normbildning och översiktlig granskning av finansiella rapporter.

Det finns ett utbud av tidigare studentuppsatser som berör Koden men då dessa inte kan anses vara vedertagen forskning har författarna använt dessa slutsatser med försiktighet. Användbarheten av uppsatserna har även begränsats på grund av det faktum att de haft ett annat perspektiv i sin frågeställning. Majoriteten har berört företagets och styrelsens syn på Koden. Författarna hoppas med sin frågeställning därmed kunna bredda forskningen på området och fylla en lucka.

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras tidigare teorier och den aktuella debatten för att läsaren ska kunna skapa sig en förståelse för ämnet. Kapitlet behandlar revisorsprofessionen, Kodens innehåll med fokus på revisorn och intern kontroll samt självreglering och normbildning. Detta ligger till grund för författarnas analys av empirin rörande revisorns allmänna uppfattning om Koden, granskningen av internkontrollrapporten, revisorns oberoende och utvecklande av praxis och framtiden.

3.1 Revisorer och revision

3.1.1 Revisorns arbetsuppgifter

Revision handlar om att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning. I ett företag där många aktieägares insyn i bolaget är begränsat, ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning redovisas utåt. Koden syftar till att öka dessa aktieägares förtroende för företagets bolagsstyrning. Revisionen ska tillföra den säkerhet som krävs för att olika intressenter ska kunna lita på den information bolaget lämnar om sin ekonomiska situation och på förvaltningen. (FAR Revision, 2005)

Målet med revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse där han eller hon uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen samt om förvaltningen. I och med Kodens införande så utökas revisorns uppgifter till att även innefatta en granskning av internkontrollrapporten. Det är viktigt för revisorn att sätta sig in i och förstå hur företaget och dess verksamhet fungerar, för att sedan granska och slutligen rapportera om företagets årsredovisning, bokföring, förvaltning och internkontrollrapport. För att kunna dra betryggande slutsatser, är det viktigt att skaffa sig tillräcklig och ändamålsenlig information om företagets organisation och kontrollrutiner, så kallade revisionsbevis. Som ett led i detta samlas även uttalanden från företagsledningen eller företagets jurist in. Kan revisorn inte skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis krävs en anmärkning i revisionsberättelsen. (FAR Revision, 2005)

Revisorn ska i första hand utföra revisionsverksamhet. Till revisionsverksamhet räknar lagen också den rådgivning som föranleds av iakttagelser som revisorn har gjort i granskningsuppdraget. Utöver detta kan revisorerna även fungera som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, så kallad fristående rådgivning. Om den fristående rådgivningen riktar sig till klienter i revisionsverksamheten finns viktiga begränsningar som följer lag och god sed. Rådgivningen får inte innebära att revisorns självständighet och opartiskhet riskeras. Revisorn får lämna råd och synpunkter men får aldrig delta i beslutsfattandet. Med hjälp av en analysmodell (se s. 15 för en presentation av analysmodellens innebörd) måste revisorn försäkra sig om att både ett revisionsuppdrag och ett fristående rådgivningsuppdrag är acceptabelt. Rådgivningen kan leda till att revisorn får många kontakter inom företaget och en förbättrad kännedom om de problem som kan finnas med avseende på intern kontroll och olika risker. Råd-

givning kan även sägas ha en preventiv funktion genom att den bidrar till att lagar och förordningar efterlevs. (FAR Revision, 2005)

3.1.2 Revisorns oberoende

Behovet av en oberoende part kan sägas ligga till grund för framväxandet av en professionell yrkeskår, som andra ska kunna lita på. Enligt Wallerstedt har det tack vare det av samhället sanktionerade regelverket skapats en efterfrågan på revisionstjänster. Därmed ges både verksamheten som sådan och yrkeskåren en stark ställning. (Wallerstedt genom Öhman, 2004)

Till sin hjälp i sitt arbete har revisorn ett stort antal lagar och andra bestämmelser. För att omvärlden ska finna förtroende för revisorn måste denne vara opartisk och självständig. Kraven på revisorn regleras i ABL, revisorslagen, revisorsförordningen, och särskilda föreskrifter från revisorsnämnden. FAR utfärdar också yrkesetiska regler samt ger ut rekommendationer om god yrkessed som komplement till dessa. Enligt FAR:s regler till vägledning ska ledamöterna beakta god revisionssed och därmed följa de rekommendationer i revisionsfrågor som FAR har utfärdat. Uttalandena är ett vägledande komplement till rekommendationer eller lagstiftning. FAR:s rekommendationer och uttalanden har kommit att uttrycka den gällande normen för de yrkesverksamma revisorernas praktiska tillämpning av god revisionssed. (FAR Revision, 2005)

Sidoppdrag som till exempel fristående rådgivning kan medföra att revisorn inte förblir helt självständig och opartisk i revisionsuppdraget. Har revisorn mycket stora sidoppdrag från en revisionsklient, kan denne välja att gå med på en tveksam redovisningsprincip för att inte förlora de lönsamma uppdragen. Även om revisorn skulle klara av att känna sig självständig och opartisk, kan en utomstående komma att tvivla på det. Detta är illa nog eftersom revisionsberättelsens trovärdighet och därmed årsredovisningens trovärdighet blir lidande. Om prövningen med analysmodellen visar att allmänheten kan betvivla revisorns självständighet och opartiskhet, måste revisorn undersöka vilka motåtgärder som kan vidtas. Bedömer revisorn att inga sådana motåtgärder är tillräckliga för att en kunnig person som känner till alla relevanta fakta ska känna förtroende för revisionen, måste revisorn avstå från rådgivnings- eller revisionsuppdraget. (FAR Revision, 2005)

I Sverige har det varit praxis att revisorn anlitas för fristående rådgivning utöver revisionen något som kan påverka revisorns oberoende gentemot sin klient. Till följd av olika redovisningsskandaler har man i utländska regelverk infört långtgående regler med förbud mot vissa tilläggsuppdrag. (Blix & Thorell, 2005) Den svenska revisorn är skyldig att testa oberoendet gentemot varje enskild klient enligt analysmodellen. Denna modell säger att revisorn ska avstå från ett uppdrag i revisionsverksamheten om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Lagen anger följande omständigheter då grundregeln är att revisorn ska avsäga sig ett uppdrag:

- *Egenintressehot* – revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klienten.
- *Självgranskningshot* – revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete till exempel råd som han eller hon tidigare gett.

- *Partställningshot* – revisorn har tagit ställning för eller emot klienten till exempel i en förhandling som är kopplad till klienten.
- *Vänskaps-/förtroendehot* – revisorn har starka personliga relationer till någon som ska granskas eller låter sig invaggas i ett okritiskt förhållningsätt till det klienten gör.
- *Skrämselhot* – revisorn riskerar att påverkas av en dominerande personlighet hos någon som ska granskas eller av yttre påtryckningar. (FAR Revision, 2005)

Genom en fokusering på reglering av revisorns arbete kan man ge uttryck för en övertro på att reglering och övervakning ska kunna förhindra att företagare och anställda i företag bryter mot lag eller oetiskt. Kännetecknande för revisionsprofessionen är att övriga i samhället är både beroende av och sårbara för hur kompetensen används. Därför är det av vikt att försäkra sig om att professionen inte missbrukar sin maktställning. Genom lagreglering flyttas kontrollen från yrkeskåren till myndigheter och institutioner. Lagstiftning kan därför ses som ett tydligt tecken på att förtroendet för en viss bransch är skamfilat. (Brien genom Johansson & Baldvinsdottir, 2006) Dock menar Johansson och Baldvinsdottir att historien visat att skärpt lagstiftning varken förhindrar missbruk av förtroende eller skandaler.

3.1.3 Förväntningsgapet

Skillnaden i uppfattningar och förväntningar mellan allmänheten och olika grupper av intressenter i företagen och revisorerna brukar kallas för förväntningsgapet. Öhman beskriver i Uppdrag Revision bland annat ett förväntningsgap som rör revisorernas magra rapportering. Näringslivet har efterlyst mer innehållsrika revisionsberättelser. Ett utökat informationsinnehåll i revisionsberättelsen skulle kunna vara till hjälp för intressenterna men samtidigt skulle en utförligare rapportering innebära att revisorerna får mer att stå till svars för. Sven-Erik Johansson skriver i sitt kapitel i samma bok att revisorerna har och fortsätter kritiseras för att de ägnar för lite tid åt förvaltningsrevision man anser istället att revisorerna har fokus på fel saker. Öhmans forskning har visat att intressenterna i allmänhet förväntar sig att revisionen håller en högre grad av säkerhet än vad revisorerna själva anser är rimligt att kräva. Förväntningsgapet har ökat på senare tid och utgör ett stort problem för revisorsprofessionen, näringslivet och samhället i stort. (Red. Johansson, 2005)

FAR har bemött kritiken mot revisorerna genom att bland annat i debattartiklar påpeka orimligheten i de orealistiska förväntningar som uttrycktes om revisorns möjligheter att upptäcka såväl misstag som oegentligheter. Att förväntningsgapet är stort visar sig bland annat i den utbredda uppfattningen att revisorerna medverkar till brott när de inte upptäcker och förhindrar dem. (Johansson & Baldvinsdottir, 2006)

3.2 Kodens innehåll – intern kontroll

FAR definierar intern kontroll som ”Att kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer

- att redovisningen blir riktig och fullständig

- att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VD: s intentioner.”(FAR genom Thorell & Molin, 2006)

Enligt Thorell och Molin kan man se paralleller mellan FAR:s definition av intern kontroll och COSO⁵. (För en närmare förklaring av COSO-ramverkets innehåll, se bilaga 1) Den senare är dock bredare än FAR:s och ska kunna användas av alla intressenter för alla slags företag och organisationer. (Thorell & Molin, 2006) COSO definierar intern kontroll som ”en process genom vilken företagets styrelse, ledning och annan personal skaffar sig rimlig säkerhet om att företagets mål uppnås på följande områden:

- verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet
- den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet
- efterlevnaden av tillämpliga lagar och förordningar.”(FAR genom Thorell & Molin, 2006)

Utifrån denna definition ses intern kontroll som ett medel för företagsledningens kontroll av verksamheten. Kontrollen bör ses som en process som är integrerad i styrningen av verksamheten och kan påverkas av hur ledning och personal agerar. Denna process anses dock bara kunna ge en rimlig säkerhet. Det interna kontrollsystemet ska även kunna reagera snabbt vid interna och externa riskförändringar. (FAR, Revision, 2005) Det handlar i första hand om att förstå vilka risker som föreligger och i andra hand att förebygga dem (Molin & Billfalk, 2005).

Enligt Koden ansvarar styrelsen för bolagets interna kontroll. Den interna kontrollen ska säkerställa ägarnas investering och skydda bolagets tillgångar. I punkt 3.7.1 står att styrelsen även ska hålla sig informerad samt utvärdera hur bolagets interna kontroll fungerar. Detta innebär att se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Syftet med Kodens regler om intern kontroll handlar om att anpassa svenska företags arbete och rapportering om intern kontroll till den internationella utvecklingen. Utöver redan gällande lagstiftning (ABL) tillägger Koden att den interna kontrollen ska utvärderas och rapporteras till ägarna. Koden kräver en mer systematisk och formaliserad process än vad som tidigare varit nödvändig för börsnoterade bolag och sätter därmed en ny standard för hur intern kontroll ska bedrivas. (Thorell & Molin, 2006)

3.2.1 Intern kontroll och riskhantering

Syftet med intern kontroll är att skapa en effektiv beslutsprocess. Krav, mål och ramar måste vara tydliga. Dessa ramar som organisationen måste hålla sig inom fastställs av en avvägning mellan risk och avkastning vilka säkerställs genom kontroller. Detta innebär att riskhantering och interna kontroller är viktiga komponenter i arbetet med att öka bolagets värde för kunder, medarbetare och ägare. Dessa intressenter förväntar sig att ett företags finansiella ställning återspeglas på ett rättvisande sätt i den finansiella rapporteringen. De förväntar sig

⁵ COSO: Ramverk för intern kontroll, utgivet av Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

även att verksamheten sköts på ett effektivt sätt och att lagar och andra regelverk efterlevs. Möter ett företag dessa krav, kan det anses ha god intern kontroll. Med införandet av Koden kan man konstatera att man riktar ökat fokus mot den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen. Man har skapat en större tydlighet om vem av bolagsorganen som har ansvaret för och vad som krävs för att säkerställa god intern kontroll. Fördelen med att följa Koden är att ett bolag som tydligt kan redogöra för hur internkontrollsystemet fungerar kommer att vinna i förtroende. Dessutom skapas förutsättningar som gynnar affärerna då beslutsunderlag förbättras samt en minimering av risker för felaktigheter i intern och extern information. (Molin & Billfalk, 2005)

3.2.2 Rapport om intern kontroll

I Koden (3.7.2) anges att styrelsen årligen ska avge en rapport över hur den interna kontrollen som avser den finansiella rapporteringen är organiserad och hur väl den har fungerat under det senaste räkenskapsåret. Det framgår också att denna rapport ska granskas av bolagets revisor. (SOU 2004:130 Koden) Denna rapportering ligger utanför vad som idag är lagstadgat. Enligt betänkandet (SOU 2004:130 Betänkandet) skulle klarhet skapas över innebörden i rapporteringen genom att bilägga dessa rapporter till de formella årsredovisningshandlingarna.

Redan under remissomgången av Koden kritiserades det faktum att revisorn skulle granska internkontrollrapporten. I betänkandet skriver Kodgruppen att värdet av styrelsens rapport begränsas avsevärt om den inte granskas av en revisor. Kodgruppen ansåg därför att kostnaden för denna granskning var mindre än nyttan och behöll därför kravet på revisorns granskning. (SOU 2004:130 Betänkandet) Vidare kritiserar Sigvard Heurlin (Red. Skog, 2005) det faktum att det i Koden inte tydligt framgår skillnaden mellan en revidering och en granskning. Det redogörs inte heller huruvida den granskning revisorn gör av internkontrollrapporten ska leda fram till ett positivt eller ett negativt uttalande. Som svar på kritiken valde Kodgruppen dock att tydligt klargöra i betänkandet att det rör sig om en granskning och inte en full revision. (SOU 2004:130 Betänkandet)

3.2.3 Översiktlig granskning respektive revision

Både revision och översiktlig granskning är bestyrkandeuppdrag. Ett bestyrkandeuppdrag är enligt FAR: ”ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten till det resultat som framkommit när ett sakförhållande bedömts eller beräknats med tillämpning av kriterier”. (FAR 2006 del 2, s. 304, p. 7) I Balans nr 3, 2006 redogör Lars-Gunnar Larsson, med utgångspunkt i det nya ramverket för bestyrkandeuppdrag och den nya standarden för översiktlig granskning av delårsrapporter, SÖG 2410, för den revisorsgranskning som benämns revision respektive översiktlig granskning. Han menar att granskningsinsatsen avgör hur säkra slutsatser revisorn kan dra av det som granskats. Skillnaden mellan revision och översiktlig granskning består i att säkerheten i den uttalade åsikten vid en revision är hög men inte absolut. Den speglar en granskningsinsats med en inriktning och omfattning som gör det möjligt för revisorn att skaffa sig en sådan grad av säkerhet (Balans, nr 3 2006). Vid översiktlig granskning skaffar sig revisorn en begränsad säkerhet för att den information som granskats inte innehåller väsentliga felaktigheter (SÖG 2400, p. 9). Denna granskningsinsats

har därmed en annan och mer begränsad utformning. Eftersom revisorn endast har en begränsad säkerhet som grund för det bestyrkande han/hon lämnar, finns en risk att det som granskats inte är fritt från väsentliga felaktigheter. Det är upp till revisorn själv att avgöra vilka åtgärder som krävs för att genomföra en översiktlig granskning, så länge man följer standarder för översiktlig granskning, FAR:s regelverk samt lagstiftning. Utgångspunkter för att inhämta information vid en översiktlig granskning är förfrågning och analytisk granskning. (Se bilaga 2 för en jämförelse av granskningstekniker vid revision.) Principiellt sett innebär den översiktliga granskningen relevanta begränsningar som kan ligga i tid och kostnader. (Balans, nr 3, 2006)

3.2.4 Tidigare förslag till rekommendation

Kritik har riktats mot att Koden föreskriver en rapport men inte tydliggör vad den ska innehålla samt hur granskningen ska utföras. Revisorerna Bertel Enlund och Tommy Mårtensson är ”övertygade om att en viss detaljreglering behövs för att få en effektiv granskning av intern kontroll”. (Balans nr 1, 2006, s. 14)

FAR och Svenskt Näringsliv har tillsammans publicerat en vägledning om styrelsens rapport om intern kontroll, ”Styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen” (Svenskt Näringsliv, sökord *vägledning intern kontroll*, www.svensktnaringsliv.se). Vidare har FAR utarbetat ett förslag till innehåll av den granskning som ska göras av rapporten. Efter remissomgången drogs förslaget tillbaka på grund av att någon slutsats, ett bestyrkande, av det man granskat inte kunde dras. FAR beräknas komma med ett nytt förslag till granskningsberättelse som innehåller ett bestyrkande från revisorn tidigast under 2006⁶. (Thorell & Molin, 2006) Då rekommendationen drogs tillbaka meddelade Kollegiet för Svensk bolagsstyrning övergångsregler för 2005. Enligt dessa räcker det med att rapporten för 2005 innehåller en beskrivning av hur den interna kontrollen organiserats. Varken något uttalande om hur väl den fungerat eller någon granskning krävs. (Kollegiet för Svensk bolagsstyrning, pressinformation 05.12.15, www.corporategovernanceboard.se)

3.2.5 Styrelsen och revisionsutskottets ansvar för redovisnings- och revisionsfrågor

Koden förtydligar att styrelsen ska informera aktieägarna om hur man gått tillväga för att säkerställa att den finansiella rapporteringen är riktig. Detta innefattar även kontakten med revisorn. Den allmänna beskrivningen av detta ska tas med i bolagsstyrningsrapporten. Vissa delar av informationen ska detaljerat beskrivas i internkontrollrapporten. Styrelsen ska även inrätta ett revisionsutskott som får ett särskilt ansvar för kvalitetssäkringen av rapporten. Utskottet ska medverka till att skapa transparens rörande styrelsens arbetssätt med redovisnings- och revisionsfrågor. (Thorell & Molin, 2006)

Revisionsutskottet ska bestå av minst tre styrelseledamöter (SOU 2004:130 Koden, p. 3.8.2). Med färre ledamöter kan det vara svårt att möta kraven på oberoende, bredd och kontinuitet. Enligt Koden ska majoriteten av styrelsens ledamöter vara oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen. Minst en ledamot ska vara oberoende till bolagets större ägare. Reglerna avser att säker-

⁶ Har i skrivande stund ännu ej presenterats (författarnas kommentar)

ställa utskottets självständiga ställning gentemot företagets operativa ledning. (Blix & Thorell, 2005)

Några specifika krav angående ledamöternas kompetens och erfarenhet finns inte i Koden annat än att utskottet ska ha en ändamålsenlig sammansättning. Utskottet ska också präglas av mångsidighet och bredd. Avsaknaden av ytterligare krav skiljer sig från utländska koder som föreskriver att minst en ledamot ska ha särskild kompetens i redovisnings- och revisionsfrågor. Vid tillsättning av utskottet bör dock de svenska bolagen beakta att sådan specialistkompetens kan komma att behövas. (Blix & Thorell, 2005)

Revisionsutskottets övergripande uppgift består i att ”svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering” (SOU 2004:130 Koden, p. 3.8.3). Det förutsätts att utskottet behandlar frågor som intern kontroll, regelefterlevnad, väsentlig osäkerhet i redovisade värden, ej korrigerade felaktigheter, ändringar i uppskattningar och bedömningar, eventuella konstaterade oegentligheter samt andra förhållanden som påverkar de finansiella rapporternas kvalitet. (SOU 2004:130 Koden, not 5) Utöver detta svarar utskottet för kommunikationen med bolagets revisor och fastställande av riktlinjer för vilka andra tjänster än revision bolaget får upphandla. Det är utskottets ansvar att se till när revisorn kan anlitas för tilläggsuppdrag utan att revisionens oberoende förloras eller ifrågasätts. En vanlig praxis är att revisionsutskottet skiljer mellan konsultuppdrag som är generellt tillåtna, generellt förbjuda och tillåtna efter särskilt tillstånd av utskottet. (Blix & Thorell, 2005) Utskottet ska även utvärdera revisorsinsatsen samt biträda en valberedning i framtagandet av förslag till revisor. (SOU 2004:130 Koden) Utvärderingen ska ske inför val av revisor, det vill säga vart fjärde år, men utskotten bör även se över hur samarbetet däremellan fungerat. (Blix & Thorell, 2005) Detta mötte kritik redan under remissrundan då FAR påpekade att det skulle uppstå egendomliga ansvarsförhållanden när utskottet skulle utvärdera revisorsinsatsen som ju innebär övervakning av styrelsen där utskottet är hämtat från (Red. Johansson, 2005).

Införandet av revisionsutskott kan innebära ett förbättrat system för intern kontroll och finansiell rapportering. Detta då fördjupningen av den interna kontrollmiljön och redovisningsfrågorna i en del bolag kan kräva arbete i större omfattning än vad den ordinarie styrelsen kan hantera. Det kan även innebära en förstärkning av den externa revisorns oberoende genom regler om tjänster vid sidan revisionen. Man menar även att utvärderingen av revisionen ökar kvaliteten av densamma. (Blix & Thorell, 2005)

3.2.6 Val av revisor

En nyhet i samband med Koden är att man till skillnad från tidigare regelverk måste ha en valberedning som representerar bolagets aktieägare. Valberedningen har till uppgift att skapa ett bra underlag för stämmans behandling av tillsättning av poster i styrelsen. Valberedningen ska också lämna förslag på revisor och arvodering till denne (Thorell & Molin, 2006) till bolagsstämman som sedan det slutgiltiga beslutet om val av styrelse och revisor i enlighet med ABL (ABL 9:8). Dessutom måste valberedningen göra ett självständigt ställningstagande som bland annat innebär en bedömning om revisionsutskottets utvärdering av revisorsinsatsen är kvalitativt godtagbar. Trots detta menar Thorell & Molin att

revisionsutskotten i svenska börsföretag spelar en viktig och ofta avgörande roll vid revisorsval. (Thorell & Molin, 2006) Valberedningens utvärdering av revisorsinsatsen var något som mötte kritik i remissomgången av Koden där man menade att det antingen borde vara revisionsutskottet som utvärderade revisorsinsatsen, eller enbart valberedningen som stod för detta, inte båda instanserna (SOU 2004:130 Betänkandet).

Kodgruppen svarade på denna kritik med att påpeka att det i Sverige finns en lagstadgad förvaltningsrevision som säger att revisorn ska granska styrelsen och VD:s förvaltning av företaget. Det skulle därför vara principiellt fel att låta revisorsvalet beredas av styrelsen som senare kommer att bli föremål för revisorns granskning. Kodgruppen kan däremot se vissa problem med ett sådant förfarande då detta ställer andra krav på kompetens hos valberedningen, än vid val till ledamöter av styrelsen. Dock sker val av revisor endast vart fjärde år till skillnad från styrelsens årligen återkommande val. (SOU 2004:130 Betänkandet) Enligt Thorell & Molin, 2006, ville man genom Koden förhindra att bolagsledning, som själva står i fokus för granskning, tillåts välja vem som ska granska dem. Man menar att utskottet trots allt domineras av oberoende ledamöter och ytterst är det ändå valberedningen som föreslår en revisor. Vad som lett fram till denna utveckling är att man inte ansett att bolagsstämman i praktiken kan hantera frågan om revisorsval.

3.3 Självreglering och normering

Justitierådet Johan Munck definierar självreglering som ”åtgärder som i systematiserad form genomförs av ett företag, en grupp företag, en bransch eller hela näringslivet för att utreda, förebygga eller lösa problem i förhållande till konsumenter eller andra” (Red. Skog, 2005, s. 101). Det föreligger normalt inte några sanktioner i form av straff eller avgifter inom området för självreglering.

Redovisningsnormering liksom övervakning och sanktionering kan ske på olika sätt. Dels kan staten ta på sig uppgiften, utöver arbetet med att skriva lagar på redovisningsområdet. Alternativet är självreglering, det vill säga att arbetet sker i privat regi genom att intressenterna; näringslivet, revisorer, placerare med flera, tar på sig dessa uppgifter. Den sistnämnda lösningen är den som är vanligast i nästan alla västländer och också tillämpas i Sverige. (Red. Edenhammar & Hägg, 1997) Exempel på normgivande organ i Sverige inom det finansiella området är intressenter som utgörs av Finansinspektionen, Stockholmsbörsen, Aktiemarknadsnämnden, Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet, Revisorsnämnden och Kollegiet för svensk bolagsstyrning (Red. Nord & Thorell, 2005).

Man kan förvänta sig att auktoriteter (exempelvis de ovan nämnda) utövar ett avgörande inflytande över tillkomsten av nya normer och upphävandet av gamla. Det är också troligt att en engagerad person som innehar en viss position på någon av dessa organ ges legitima möjligheter att göra sig hörd i debatten och kraftfullt påverka andras uppfattningar. Revisorsprofessionen kan sägas vara särskilt inflytelserik eftersom professionens företrädare tillåts vara med och utforma gällande lagar och rekommendationer som ligger till grund för gällande praxis. (Jönsson, 1985)

Utvecklingen på den externa redovisningens område har gått åt en mer detaljerad lagstiftning, snarare än att låta självregleringen få ta större plats. Följderna har blivit att de vägledningar som ges ut av normgivande organ har i allt större utsträckning formulerats som lagtext då områden inom redovisning berörs både av lagstiftning och av normer. Enligt Östman (Red. Edenhammar & Hägg, 1997) bör lagstiftning främst ta sikte på en kärna av frågor som kan utgöra en gemensam bas för all användning.

Ett system som självreglering, där det inte finns uttalade sanktioner för dem som bryter mot reglerna, riskerar att få efterlevnadsproblem. Tanken bakom självreglering är att kapitalmarknaden själv ska se om företagets redovisning inte stämmer överens med gällande normer och därigenom får företaget ett minskat förtroende på marknaden. Implementeringen av normer där konsekvenserna vid avvikelser är stora, får ofta ett starkt gensvar. (Red. Edenhammar & Hägg, 1997) Koden är ett exempel på detta då det är ett krav från Stockholmsbörsen att tillämpa Koden vid en notering (Stockholmsbörsen, noteringskrav, www.se.omxgroup.com). Hur väl Koden efterföljs när den väl är implementerad är istället en fråga för kapitalmarknaden att avgöra. Avsaknaden av eventuella sanktioner kan därför leda till att reglerna inte efterföljs i detalj. Det faktum att en bolagsstyrningsrapport och en internkontrollrapport ska bifogas till de formella årsredovisningshandlingarna medverkar till att informationen om hur Koden efterlevs enklare sprids på kapitalmarknaden (SOU 2004:130 Koden).

Normeringen som sker idag är starkt präglad av internationell praxis då ett flertal svenska företag är noterade på andra länders börsmarknader och tvingas ta hänsyn till den praxis som råder där. Att de svenska normernas utveckling går åt samma håll är en naturlig utveckling. Det handlar främst om en harmonisering av svenska och internationella regler och för att öka jämförbarheten mellan företag på den internationella kapitalmarknaden. (Red. Edenhammar & Hägg, 1997)

3.3.1 Koden som en del av självregleringen

Koden utgör ett led i självregleringen inom det svenska näringslivet. Detta kommer till uttryck i tillämpningen av Koden då företag antingen följer reglerna eller motiverar skälen till de avvikelser som görs. Således måste inte samtliga Kodens regler alltid följas, och det innebär inte något brott mot god bolagsstyrning om ett flertal avvikelser görs. Det väsentliga blir istället motiveringen till att avvikelserna gjorts. Denna princip, känd som "följ eller förklara" (comply or explain) introducerades av den så kallade Cadbury-kommittén i Storbritannien 1992. Ur ett internationellt perspektiv är detta den generellt sett gällande principen för bolagsstyrning. Kodgruppens förhoppning med detta förfarande är att kraven för god bolagsstyrning inte behöver utgöra en miniminivå (som varit nödvändig vid lagstiftning), utan läggs på en allmän, högre ambitionsnivå. Av Koden framgår inte hur avvikelser ska motiveras, utan detta är istället upp till varje styrelse att avgöra. Därefter avgör förtroendet på kapitalmarknaden om dessa motiveringar var tillräckliga. (SOU 2004:130 Betänkandet)

Förtroendekommissionen som inledde arbetet med Koden konstaterar att lagstiftning, i jämförelse med självreglering, skulle medföra vissa tydligare fördelar som till exempel större tyngd, större rättsäkerhet vid tillämpningen och en normbildande funktion genom angivande av miniminivåer. Men å andra sidan

handlar det om en mycket långsam beslutsprocess, höga beviskrav som försvårar tillämpningen och miniminivåkravet skulle kunna medföra en alltför låg nivå på reglerna. Man menade istället att självregleringen skulle fungera mer flexibelt, men skulle kunna ha sämre legitimitet hos allmänheten. För att Koden ska efterföljas krävs därför ett starkt opinionstryck. Förtroendekommissionen ansåg att lagreglering och självreglering kompletterar varandra och skulle tillsammans öka förtroendet för näringslivet i samhället. Man ansåg också att den svenska traditionen, med en lagreglering för att befästa de grundläggande reglerna men i övrigt lämnar stora områden öppna för tolkning, var värd att bevara. (Kommittédirektiv 2004:132) Av de remissvar som redogörs i betänkandet av Koden (SOU 2004:130 Betänkandet) finns få invändningar mot att självreglering ska tillämpas. Däremot påpekar man vikten av att det i Koden tydligt framgår vad principen ”följ eller förklara” har för innebörd.

3.3.2 Revisorn och självreglering

Remissinstanserna riktade även kritik mot att revisorn skulle granska styrelsens rapport om den interna kontrollen. Kodgruppen menade dock att detta var av vikt för att skapa förtroende på kapitalmarknaderna. Syftet med att framställa rapporten är att säkerställa att den interna kontrollen i företaget fungerar. Handlingarna rörande den interna kontrollen och dess granskning ska biläggas till de formella årsredovisningshandlingarna. Anledningen till detta är att skapa klarhet om innebörden av rapporteringen på ett offentligt plan, samtidigt som det ska ges tid för praxis att utvecklas. (SOU 2004:130 Betänkandet) Enligt Power (Red. Johansson, 2005) tillhör rapportering samhällets patentlösningar och ett svar på nya krav kan vara att överinformera. Detta resulterar i långa och ogenomträngliga rapporter. Ett annat alternativ är att följa mallar och standarder vilket resulterar i rituella och förutsägbara rapporter. Frågan Grünberg och Hägg ställer sig är om revisorn kan se till att rapporten inte ter sig rituell eller överinformerad. Det som lämnas till granskning måste vara möjligt att ta ställning till. Grünberg och Hägg menar att revisorn nu har en viktig uppgift att påverka omfattningen av rapporten. För att skapa variation i rapporteringen krävs att det till en början inte finns standarder. Troligt är att det kommer att växa fram implicita och explicita överenskommelser om vad som är lämpligt att berätta och vad som bör utelämnas. Det är nu viktigt att revisorer och bolag vågar ge kritik och förslag till förbättringar i rapporterna och granskningen. (Red. Johansson, 2005)

Forskning (Öhman, 2004) har dock kunnat konstatera att då revisorerna ser på sin egen roll som oberoende granskare intar man en konservativ roll. Det är viktigare att ”göra saker rätt” än att ”göra rätt saker”. Revisorerna inriktar sig i första hand på revidering och granskning av de objekt man behärskar relativt väl och där precisionen för att göra en korrekt analys är god. Av forskningens slutsatser kan man utläsa att revisorerna har ett behov av att följa riktlinjer och annat stöd för att känna sig trygga och kunna legitimeras sitt arbete. Man väljer gärna att hänvisa till regelverk och begreppen väsentlighet och risk. Resultaten av forskningen visar också att revisorer ofta kliver utanför regelverket på de områden de tillåts göra detta.

Trots att revisorerna är medvetna om vilken redovisningsinformation som är viktig för investerare och andra intressenter kan Öhman konstatera en bristande överensstämmelse mellan dessa parametrar och vad revisorerna faktiskt granskar.

Över lag är revisorerna mer fokuserade på sig själva än på de redovisningsberättigade intressenter de har för uppgift att företräda och skydda. (Öhman, 2004)

Ulf Gometz väljer att se på hur självregleringen påverkat revisorns oberoende (Red. Nord & Thorell, 2005). Gometz menar att tanken bakom självregleringen gått förlorad. Revisorns egenintresse av sitt arbete, det vill säga den monetära ersättningen, har ökat så mycket att förtroendet för revisorn försvunnit. Revisorsprofessionen behöver en tydlig gränssättning (självreglering) eller lagstiftning för att stå emot det minskade förtroendet för näringslivet i stort. Grunden till misstroendet bottenar i den förändring i etik som ändrat synen på belöningsprogram och penninghunger. Gometz anser att professionen inte lyckats ta den chansen till att återupprätta sitt ansikte utåt självregleringen erbjuder. Den återstående lösningen är istället att skapa ett mer auktoritativt normgivande organ, sanktioner och hot om lagstiftning. Den nuvarande organbildningen består av en blandning mellan självregleringsorgan och rent offentliga organ. Sammansättningen av Kodgruppen är ett exempel på detta då man här finner representanter från statliga organ, större privata företags styrelser, Svenska Aktiespararna, Stockholmsbörsen med flera (SOU 2004:130 Betänkandet).

Utvecklingen av revisorsprofessionen grundar sig ofta på ett försök att effektivisera något som kommit ur ett misslyckande. Ett exempel är Koden som kommit till stånd på grund av ett antal företagsskandaler med koppling till redovisning som förekommit runt om i världen. Resultatet av detta leder inte alltid till en effektivisering, men i nästan samtliga fall ett mer komplicerat arbete för revisorn. Men om detta komplicerade arbete kommer att ge ett ökat förtroende för revisorskåren är tveksamt enligt Gometz. Han menar istället att man bör stärka revisorns roll gentemot den klient han är satt att granska och att ompröva revisionsbyråernas belöningsssystem så att revisorerna förtjänar sitt arvode när han i motvind hindrar sin klient från att presentera finansiellt oklar eller felaktig information. (Red. Nord & Thorell, 2005)

3.4 Utländska koder och ramverk

Startskottet för olika former av koder och riktlinjer för bolagsstyrning i Europa och övriga industrialiserade länder var publiceringen av Cadbury-rapporten i Storbritannien 1992. Nytt i och med denna rapport var att man samlat regler för bolagsstyrning i en kod samt införandet av ett helt nytt koncept; "följ eller förklara". Från mitten av 1990-talet har en mängd koder antagits och så gott som samtliga tar fasta på följd eller förklara-konceptet. (Red Skog, 2005)

Rådande praxis inom området domineras internationellt sett av den anglo-amerikanska modellen. Grunden kommer från USA och Sarbanes-Oxley Act och dess vägledning COSO. Den brittiska motsvarigheten kallas the Combined Code. (Thorell & Molin, 2006) The Combined Code har en stark fokus på styrelsefrågor som berör bland annat sammansättningen, oberoendet och intern kontroll. Vid en jämförelse med Koden behandlar den brittiska koden ett antal frågor som i Sverige redan finns reglerade i ABL. (Red Skog, 2005)

Till skillnad från de europeiska länderna valde man i USA att lagstifta på området bolagsstyrning. Sarbanes-Oxley Act (SOX) trädde i kraft 2002. Lagen är en

ramlagsstiftning vilket innebar att SEC⁷, motsvarande svenska Finansinspektionen, har fyllt regelverket genom att meddela närmare tillämpningsföreskrifter för många av bestämmelserna i lagen. SOX har till syfte att återställa investerares och andra aktörers förtroende för aktiemarknaden efter skandalerna med Enron och Worldcom. Genom att öka insynen i publika företag ska den finansiella informationen garanterat vara korrekt och stämma överens med verkligheten. Lagen innebar en skärpning av den redovisning och information som noterade bolag lämnar till aktiemarknaden samt på interna strukturer inom bolaget. För att säkerställa att Sarbanes-Oxley efterföljs på ett effektivt sätt medför överträdelser stränga straff. Högre krav på revisorers oberoende och professionalism är också ett resultat av lagen. Bland annat har man infört en tillsynsnämnd för revisorer med uppgift att övervaka revisorsbranschen och vidta disciplinära åtgärder vid behov. Vissa tjänster är numera förbjudna att utföra åt den klient byrå reviderar. Avsikten med detta är att motverka de brister som konstaterades vid ovan nämnda redovisningsskandaler. (Svernlöv & Blomberg, 2003)

EU-kommissionen inledde som en direkt följd av den nya amerikanska lagstiftningen en omarbetning av det 8:e direktivet. Direktivet syftar till att motverka bedrägeri och oegentligheter och beräknas vara infört i svensk lag våren 2008 (Larsson genom Johansson & Baldvinsdottir, 2006) Syftet är att förstärka den finansiella rapporteringsprocessen samt förebygga eventuell olämplig påverkan från företagsledningen på den ekonomiska rapporteringen i den reviderade verksamheten genom ett införande av bland annat ett revisionsutskott. Direktivet anger uttryckligen att revisionsbyråer som reviderar börsnoterade företag, banker eller försäkringsbolag ska offentliggöra en årlig rapport om insyn och öppenhet som ger insyn i revisionsbolaget, dess internationella nätverk och andra icke revisionstjänster det erbjuder. (Johansson & Baldvinsdottir, 2006)

⁷ SEC – (Securities and Exchange Commission)

4 Empiri

I detta kapitel presenteras resultaten av den empiriska undersökning som gjordes med sakkunniga, revisorer och konsulter. Intervjuer med sakkunniga presenteras separat medan intervjuerna med revisorer och konsulter redovisas i integrerad form för att underlätta en jämförelse mellan svaren för läsaren. Frågeformulären som användes återfinns i bilagor 3 – 5.

4.1 Intervju med sakkunnig inom revision

Ulf Gometz har arbetat som auktoriserad revisor mellan 1959 och 1998. Under sitt yrkesverksamma liv har Gometz bland annat:

- varit delägare i (sedermera) Ernst & Young AB 1962
- suttit med i styrelsen i Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR 1972-1982 (ordförande 1980-82)
- varit styrelseordförande för revisionsbyrån 1983-1986
- blivit utnämnd till adjungerad professor i revisionsrätt på Handels-högskolan vid Göteborgs Universitet 1991 - (nu emeritus)
- Juris Doktor h.c. 1997
- bland annat varit ordförande i FAR:s Regelkommitté, ledamot av Kommerskollegiets rådgivande nämnd för revisorsfrågor i ca 14 år samt Riksrevisionsverkets råd
- deltagit i kommunala och statliga utredningar och i näringslivet
- arbetat som undersökande revisor för Stockholms Fondbörs i ca 15 år
- producerat skrifter om revision, redovisning, associationsrätt och allmän debatt
- är för närvarande bland annat ledamot i Riksrevisionens vetenskapliga råd

4.1.1 Allmänt om Koden

Enligt Gometz fanns det ett behov av en kod för bolagsstyrning i Sverige med tanke på utvecklingstendenser inom detta område. Värt att poängtera är dock att Koden i första hand berör bolagens styrelse och ledning samt i viss mån revisorer. Inom revisionsbranschen kan han konstatera en alltför stark inriktning mot fristående konsultation och ett avsteg från kärnan inom branschen, nämligen revision. Gometz anser dock att som Koden ser ut idag är det fel modell för att avhjälpa problemet. En förändring var motiverad med tanke på händelser och utveckling i Sverige och utomlands.

Att Koden är en del av självregleringen tycker Gometz är positivt. Han anser att det inte varit möjligt att lagstifta om något sådant som Koden. Gometz poängterar dock att om självreglering ska fungera krävs tre faktorer; en seriös och kvalitetsmässigt skicklig organisation som tar ansvar för utformningen av normer, sanktioner om man bryter mot rekommendationerna samt ett hot om lagstiftning om inte normerna efterlevs. Om självregleringen inte fungerar är det samhällets uppgift att ta ansvar för revisionen med hjälp av utökad lagstiftning. Som situationen är idag avseende Koden tror Gometz inte att marknaden kan göra den bedömningen huruvida självregleringen efterföljs. Men om det uppstår situationer

där det blir uppenbart att företag och revisorer bryter mot Koden är det viktigt att visa att man inte accepterar detta.

Gometz instämmer till viss del i den kritik som riktats mot att Koden skulle vara alltför tandlös. Han är av den uppfattningen att man inte skulle tjäna på att fylla på med fler detaljer i Koden. Detta är något för vägledningar och rekommendationer att lösa. Det hade dessutom inte varit tidsmässigt möjligt att göra Koden i sig mer detaljerad när man skrev den. Gometz hade däremot gärna sett en klar och tydlig generalklausul i Kodens inledning. Denna klausul hade kunnat tydliggöra revisorernas moraliska och etiska uppdrag att förmedla en rättvisande bild.

4.1.2 Granskningen av internkontrollrapporten

När det gäller revisorns granskning av interkontrollrapporten lägger Gometz mindre vikt vid frågan om en översiktlig granskning är tillräcklig kontra en revidering. Han påpekar att det är lagen som gäller och ”granskningen ska ske i den omfattning som god revisionsred kräver”.

Gometz är inte särskilt förvånad över att det inte fanns några rekommendationer för granskningen av internkontrollrapporten tillsammans med Koden, detta var snarare väntat. Med tanke på de tidsramar som fanns var det knappast möjligt att utveckla sådana inom rimlig tid. Risken är att det istället blivit fel om man jäktat fram dessa rekommendationer. Han anser det sannolikt att FAR kommer ta fram dessa riktlinjer med en internationell bas.

Gometz tror inte att en granskning av internkontrollrapporten kommer att bidra till att revisorn kommer att kunna lämna en säkrare revidering av företaget i stort. Den skulle kunna bidra till en säkrare informationsgivning från företaget, förutsatt att styrelse och ledning tar sitt ansvar för redovisningens pålitlighet och internkontrollens pålitlighet på allvar, och inte överlåter detta på revisorerna som tidigare. Gometz menar att aktiebolaget, med sina tre bolagsorgan, ska fungera utan tillämpning av Koden då man ska följa regleringen i ABL, med revisorn som det fjärde bolagsorganet som utför stickprov för granskning. Gometz är dock osäker på huruvida kompetensen för att ta fram en internkontrollrapport finns i styrelserna idag. Han menar att en trolig utveckling är att man anlitar en annan revisionsbyrå för att få den kompetensen som krävs, något som man i dag gör i USA.

4.1.3 Revisorns oberoende

Gometz konstaterar en oroväckande utveckling där revisionsbyråernas fristående konsultation och affärsfokus, driver byråerna allt längre ifrån revisionen som kärna. Som svar på denna utveckling kan man se mönster av lagstiftning och självreglering för att sätta stopp för detta. Denna debatt inleddes i USA av SEC där man ville begränsa den fristående konsultationen från revisorernas sida och lägga fokus på revisionen. Denna oro fanns långt innan Enron- och Worldcom-skandalerna blev kända. I Sverige noterade även revisorsnämnden denna oro för att den fristående konsultationen fick en alltför stor plats. Gometz menar att en anledning till denna utveckling ligger i de fyra stora revisionsbyråernas starka affärsfokus. Man har här satsat allt mer på konsultation inom juridik, corporate finance, företagsöverlåtelse, affärsanalys med mera. 1999 tillsattes därför en utredning avseende revisorns oberoende vilket resulterade i en lagstiftning som

säger att revisorernas oberoende ska prövas enligt den europeiska analysmodellen. Effekten blev dock inte vad kommittén avsett då revisorerna tolkade lagen som ett tillstånd att revidera bara man dokumenterat hur man klarar riskerna med beroende.

I och med införandet av Koden ser Gometz att man misstroendeförklarar revisorn och sänkt dennes auktoritet då man låter revisionsutskottet utvärdera revisorn. För att tydliggöra problematiken pekar Gometz på de fyra bolagsorganen; bolagsstämman, styrelsen, VD och revisorn. Bolagsstämman tillsätter revisorn som ska vara oberoende och kompetent enligt lag. Enligt Gometz kan man inte tala om fullständigt oberoende i mänskliga sammanhang då revisorn får sitt arvode av uppdragsgivaren. Gometz påpekar att revisorn är satt att granska styrelse och VD. Vad som är nytt i och med Koden är att styrelsen ska bilda ett revisionsutskott samt en valberedning som ska utvärdera revisorns arbete. Gometz har konstaterat att enligt Svensk synonymordbok kan man likställa utvärdering med att sätta betyg. Det är även valberedningens uppgift att ge förslag på revisor till bolagsstämman. Styrelsen har enligt lag en skyldighet att upprätthålla en bra intern kontroll. Det är revisorns skyldighet enligt lag att granska redovisningen och den interna kontrollen, han eller hon har däremot inte en skyldighet att ge konsultation. Revisorerna har en lagstadgad skyldighet att med oberoende och kompetens granska styrelsens skyldighet att ha en bra intern kontroll. Revisionsutskottet fungerar som bedömare både när revisorn tillsätts och när det gäller revisorns arbete. Då revisionsutskottet sannolikt saknar den kompetens det innebär att granska revisorns arbete, anlitar man istället en annan byrå för att göra detta. Gometz menar att man i och med detta löst upp revisorernas oberoende och att man visat ett misstroende då revisionsutskottet, som innehåller styrelseledamöter, ska utvärdera revisorn. Gometz skulle hellre se att revisorn fick en starkare ställning för att våga stå emot och vara mer oberoende gentemot sin klient. Han hade hellre sett att revisionsutskottets främsta uppgift var att fungera som en förmedlare av revisorns synpunkter till styrelsen, vilket skulle ha kunnat bidra till att revisorn blev ett mer respektingivande bolagsorgan.

4.1.4 Utvecklande av praxis och framtiden

Gometz ser ett problem i att det bara finns ett fåtal dominerande revisionsbyråer som är med och påverkar utvecklandet av praxis, både inom branschen generellt och inom FAR. Dessa byråer har gärna medverkat till att införa regler som tillåter mer verksamhet vid sidan av revision. Fler byråer som konkurrerar med kvalitet skulle vara positivt både för Sverige och på ett internationellt plan.

När det gäller införandet av Koden och dess syfte, att förbättra den svenska styrningen och främja förtroendet för företagen från samhället sida ser Gometz att revisorn är med och spelar en viktig roll. Revisorns huvuduppgift är att vara med och skapa förtroende. Det är inte Koden i sig som kommer att skapa detta förtroende, utan att det handlar om en omvälvning av de ledande revisorernas inre. Revisorerna måste själva ha integritet, vara självständiga och ha förmågan att stå emot. Gometz ser att den uppmärksamhet kring ämnet som Koden ger kan leda till en positiv förändring på sikt. En annan aspekt på förtroendet revisorn skapar är vilka förväntningar allmänheten har på revisorernas granskning. Enligt Gometz kan dessa förväntningar ibland ta sig orimliga uttryck då man till exempel tror att revisorn ska sätta gränser för bonustak. Revisorn har möjlighet att göra detta, men

det måste förtydligas i lagstiftning vilka gränser som gäller så att det inte är upp till den enskilde revisorn att göra de gränsdragningarna. Det är också orimligt att tro att revisorn kan förhindra obestånd eller varna för det. En sådan varning skulle sannolikt resultera i obestånd. Samtidigt finns det situationer då Gometz anser att revisorn skulle kunna vara hårdare mot företagen, till exempel vid byten av redovisningsmetoder från Redovisningsrådets rekommendationer för att företagen försöker hitta den standard som tjänar deras syften bäst. Gometz inser dock att för den enskilde revisorn kan detta vara svåra beslut att ta då det till viss del handlar om att man inte vill förlora sina uppdrag, vilket kan bli fallet om revisorn väljer att protestera. Risken att förlora uppdrag får inte inverka på revisorernas integritet.

4.2 Intervju med representant från FAR

Anders Hult, partner på Deloitte, har kommit i kontakt med Koden då han sitter som specialistledamot i revisionskommittén på FAR som sysslar med bland annat god revisionsssed, intern kontrollfrågor och metodfrågor. Revisionskommittén är också ansvarig för framtagningen av rekommendationen för granskningen av internkontrollrapporten. Han var även med och skrev vägledningen för företagen om internkontrollrapporten.

4.2.1 Allmänt om Koden

Hult konstaterar att Sverige var ett av de sista länderna att införa en Kod för bolagsstyrning. Han vill inte uttala sig om behovet men pekar ändå på att andra länder konstaterat ett behov. Därmed är det stor sannolikhet att det fanns ett sådant behov även i Sverige. Att man valt att införa Koden som en rekommendation istället för att lagstifta ser Hult främst som ett politiskt val. Det handlar om att uppnå ett mål och det kan göras på olika sätt. En lag skulle vara mer tvingande och medföra sanktioner vid avsteg medan självreglering handlar mer om att successivt utveckla en praxis som visar rätt väg. Vid självreglering är det upp till marknaden att göra den bedömningen. Det finns idag inga kända bevis på att börskursen varierar då ett företag har dålig intern kontroll men rent allmänt kan man se att välskötta bolag vid en jämförelse värderas högre. Det gör att det i dagsläget är det svårt att avgöra huruvida marknaden kommer att kunna avgöra om ett företag skött sig tillräckligt bra.

Hult ser på kritiken mot Koden som något som främst kommer från de företag som anser att Koden är dyr och krånglig att implementera. Man misskrediterar därför Koden för att slippa den. Hult menar att man tar bort fokus från vad som krävs från företagen och därmed går man från fakta- till ett emotionellt resonemang. Dessa företag undviker att ta itu med det faktiska problemet och istället blir det ett väldigt politiskt sätt att argumentera. Kritiken kan även komma från företag som redan anser sig ha god intern kontroll och inte vill ta de kostnaderna Koden medför. Syftet med Koden är att stärka förtroendet för företagen hos ägare, investerare och tredje man genom ”ordning och reda”-frågor, vilket bör vara positivt för företagen.

4.2.2 Granskningen av internkontrollrapporten

Hult poängterar att den granskning som krävs av revisorn i Sverige gäller internkontrollrapporten och inte den interna kontrollen i sig. Vad som blir utmaningen i att utforma en rekommendation för granskningen är att hitta något som ligger på

rätt nivå för Koderna och inte liknar SOX för mycket. Enligt Hult efterstämmer revisorerna referenser att stödja sig mot för att arbetet ska fungera. FAR arbetar för att hitta en mjuk tolkning och vill inte bli övertydliga. Själva meningen med självreglering handlar om att inte ha alltför exakta riktlinjer över hur internkontrollrapporten ska upprättas, utan att det ska växa fram en praxis efter ett tag. Hult menar att det inte finns eller kommer att finnas någon checklista i Koderna, vägledningen eller granskningsrekommendationen. Den kommer med andra ord inte bli en checklista med punkter över vad exakt man ska göra, utan kommer istället vara en mer principbaserad rekommendation.

Hult berättar att det är stora variationer bland de finansiella rapporterna som kommit ut i år. Några företag har låtit internkontrollrapporten bli en del av bolagsstyrningsrapporten, vilket inte var meningen. Detta beror på en egen tolkning av övergångsreglerna för 2005 års redovisning enligt Kollegiet för bolagsstyrning. En del företag har överhuvudtaget ingen internkontrollrapport medan några har bra rapporter och vissa är till och med identiska mellan bolagen. Detta beror på att många följer COSO-strukturen som definierar hur intern kontroll bör vara utformad. Alla företag kan använda COSO, vare sig man följer SOX, Combined Code eller någon annan kod men man bör vara vaksam på att olika koder säger olika saker i olika länder. Något specifikt för den svenska är att styrelsen ska uttala sig om hur den interna kontrollen fungerat och att revisorn ska granska rapporten. I vissa länder krävs endast att revisorn beskriver kontrollen, men inte lämnar någon slutsats. SOX ställer höga krav men så är det också en lag. Revisorn granskar den interna kontrollen i sig, vilket innebär mer arbete och ett annorlunda uttalande. I Sverige har man lagt ribban lägre då man väljer att översiktligt granska, och inte revidera, internkontrollrapporten. FAR gav tidigare ut en viljeyttring på remiss om att granskningen ska ske *enligt särskild överenskommelse*. Detta betyder att revisorn inte gör ett uttalande över huruvida rapporten är bra eller dålig, utan bara att den är tillsammans med underlag granskad och att han intervjuat lämpliga personer så att innehållet överensstämmer med vad styrelsen sagt. Enligt Hult ville dock marknaden inte ha denna typ av granskning. Därför strävar man nu efter att ta fram ett angreppssätt för översiktlig granskning. Granskningen av internkontrollrapporten kommer enligt Hult utformas så att revisorn kommer uttala sig i negativ form, det vill säga att uttalandet kommer förklara att revisorn under granskningen inte noterat att företaget inte följer riktlinjerna. Detta betyder att revisorn inte har några invändningar mot beskrivningen av den interna kontrollen eller styrelsens uttalande om hur den efterlevs.

Hult tror att granskningen av internkontrollrapporten kommer att leda till en säkrare revidering av företaget i stort. En fungerande intern kontroll handlar om att det inte kan uppstå väsentliga fel i årsredovisningen, vilket betyder att företaget "vet" hur man gör. Årsredovisningen är bara ett bevis på att man fått allt rätt just det året. En bieffekt av granskningen av internkontrollrapporten är att revisorn får en bättre förståelse av företagets verksamhet och organisation. Detta borde hjälpa revisorn vid revideringen. I och med Koderna ställs högre krav på styrelsens kompetens. Huruvida denna kompetens finns i styrelserna idag är svårt att säga. Normalt delegeras framställning och produktion av rapporterna till ekonomidirektörerna men styrelsen skriver sedan under. Ett led i ett bra arbete med Koderna och internkontrollrapporten är att låta styrelsen fundera över vad de skriver på och tar ansvar för.

4.2.3 Revisorns oberoende

Enligt Hult tillför Koden inget nytt i fråga om huruvida revisorns oberoende påverkas. Det är samma kriterier och frågeställningar som gäller nu som revisorn tagit hänsyn till tidigare. Revisorn ska inte vara med och granska en process han själv varit med och utvecklat. Istället tror Hult att företagen kommer att vända sig till en annan byrå för rådgivning. Införandet av Koden förändrar inte vad revisorn får och inte får göra så länge revisorn inte deltar i företagets beslutsfattande kring internkontrollfrågor i det här fallet.

4.2.4 Utvecklande av praxis och framtiden

Det är främst de fyra stora revisionsbyråerna som får i uppdrag att granska internkontrollrapporterna och konsultera de företag som omfattas av Koden. Hult ser dock ingen risk i att dessa byråer kommer att påverka utvecklandet av praxis på ett sätt som gynnar deras affärsverksamhet. Han menar att det självklart varit bra med fler stora byråer men det går inte att ifrågasätta att det finns tillräcklig konkurrens mellan byråerna. Hult pekar på det faktum att det inte finns något som hindrar mindre byråer från att ha de företag som omfattas av Koden som klienter eftersom deras revisorer möter samma krav på kompetens. De flesta mindre byråer har dock valt att inrikta sig mot mindre företag.

4.3 Intervju med revisorer och konsulter

4.3.1 Presentation av respondenterna

Respondent 1: Kommer i kontakt med Koden då han arbetar i en arbetsgrupp som jobbar med internkontrollfrågor och hjälper bland annat revisionsteamet med IT-säkerhet och kontrollprocesser. Han konstaterar att han personligen inte gjort några riktiga jobb än och han har därför ej blivit ombedd att granska något. Där-
emot har han börjat diskutera möjliga ansatser till arbetet med rapporten och granskningen av denna med företagen utifrån sina erfarenheter från byrån som helhet.

Respondent 2: Är revisor i fem börsbolag, varav två är tvingade att följa Koden och även ett tredje nästa år, och arbetar därför en hel del med Koden. Han är även engagerad i ett nätverk för revisionsutskott där alla svenska stora bolag varit representerade.

Respondent 3: Arbetar som konsult inom bolagsstyrningsfrågor. Började arbeta med Koden för tre år sedan och har även utbildat företag om koden.

Respondent 4: Arbetar som auktoriserad revisor i flera bolag som berörs av Koden.⁸

Respondent 5: Har kommit i kontakt med Koden genom konsultationer men beräknar att arbeta med granskningen av internkontrollrapporten i samband med årsredovisningen 2006.

⁸ Respondenterna 3 och 4 arbetar på samma byrå och deltog i samma intervju. (Författarnas kommentar)

4.3.2 Allmänt om Koden

Alla respondenter håller med om att Sverige borde ha en egen Kod dock anser några att det inte är på grund av de svenska skandalerna som Koden tagits fram. Snarare är det en del av den internationella utvecklingen och Sverige bör därför inte avvika från denna. Respondent 2 belyser att Sverige har många internationella investerare som har stor påverkan på svenskt näringsliv. Bland annat kan prissättningen och marknadsvärdet sjunka på bolagen om Sverige inte skulle ha en Kod när så många andra länder har det. Respondent 1 påpekar att Sverige faktiskt haft mer reglering kring bolagsstyrning än andra länder men inte tidigare i så samlad form som i Koden. Även om det inte innebär lika mycket nytt som i andra länder så anser han ändå att det är positivt att den kommit till. Respondent 3 är av samma åsikt och anser att det kommer ske en uppstramning med tydligare ansvar samt ordning och reda. Respondent 5 anser till skillnad från de andra att Koden inte kommit till på grund av den internationella debatten utan snarare som en följd av uppmärksammade svenska fall så som Skandia, ABB och Prosolviva.

Flertalet av respondenterna anser att det är positivt med en rekommendation istället för en lag. Respondent 1 förklarar att vi i Sverige är vana vid självreglering och mer principbaserade ansatser. Han ser det som en fördel att marknaden själv kan bestämma vad som är bra för marknaden. Respondent 2 menar att Koden ger företagen en möjlighet att anpassa sig under mer ordnade former. Vid lagstiftning gäller alla reglerna från en speciell dag. Det positiva med Koden är att man inte behöver följa allt, och inte heller måste det implementeras direkt. Allt i Koden är inte möjligt för alla företag att anpassa sig till. På detta sätt sparar man tid och resurser till andra viktigare ändamål för företaget. Med självreglering får företagen själv möjlighet att bestämma och göra det som är bäst för företaget. Däremot skulle det inte gå att förklara bort varför man inte har någon intern kontroll. Han tycker även att det är bra att intern kontroll kommit upp till diskussion igen. När det gäller internkontrollrapporten började bolagen direkt att arbeta med den. Respondenten anser att dokument som Koden bör hanteras varsamt eftersom en del bolag tenderar att tolka den väldigt bokstavligt. Respondent 3 anser också att det är bra med självreglering eftersom man kan sätta ambitionsnivån högre än vid en lagstiftning som måste ta hänsyn till alla företag och som i praktiken innebär en slags miniminivå. Det är även lättare att ändra en rekommendation om det skulle behövas. Respondent 5 jämför Koden med SOX och påpekar att det blir ganska påfrestande för en del bolag om man inte tillåts göra några avvikelser. En rekommendation innebär att man med hjälp av sunt förnuft gör vad som är rimligt. Han tror att alla företag kommer att följa Koden men att ambitionsnivån kommer att variera. Han ser en risk i att ambitionsnivån kanske inte kommer synas i internkontrollrapporten eller i utlåtandet från revisorn. Frågan han ställer sig är hur mycket revisorn kan påverka ambitionsnivån. Som han ser det beror detta på hur rekommendationen för granskningen kommer att se ut. Ska revisorn uttala sig om huruvida rapporten är bra eller dålig, finns utrymme för påverkan. Respondenten tror att marknaden kommer att se till att Koden efterlevs. Avvikelser är tillåtna men gör man för stora kommer marknaden att reagera. Han tror även att marknaden är kapabel till att genomskåda bra respektive dåliga avvikelser.

Alla avvikelser behöver enligt respondent 3 och 4 inte vara negativa eftersom allt inte passar alla verksamheter. Väljer man däremot att avvika utan att ge en

tillräcklig förklaring tror respondent 3 att aktieägare och media kommer att reagera och uppmärksamma de företagen. I brist på andra sanktioner blir detta ett effektivt sätt att få företagen att följa Koden. Han påpekar också risken att bli avnoterad om man inte motiverar sina avvikelser på ett tillfredställande sätt. Respondent 1 tror inte heller att det är bra att inte avge en internkontrollrapport då man riskerar att förlora i anseende. Han tror att beroende på om marknaden kommer reagera på huruvida företagen väljer en högre eller lägre ambitionsnivå så kommer företagen känna en ökad press att följa Koden. Respondent 2 anser att Kollegiet för bolagsstyrning om några år bör utvärdera om marknaden klarar av att sätta en bra nivå på företagen eller om man bör överväga att införa sanktioner. Han anser att det är för tidigt att ha en bestämd uppfattning om Koden blir för effektlös då det saknas sanktioner mot omotiverade avvikelser.

I och med att delar av Koden innebär helt andra situationer kan nya problem uppstå. Respondenterna finner det dock svårt att se hur Koden skulle kunna hjälpa dem att hantera gränsdragningar i frågor som innehåller etiska dilemman. Respondent 2 anser sig inte få så mycket stöd från Koden annat än att den strukturerar upp bolagens arbete med bolagsstyrning. Respondent 1 påpekar att Koden inte direkt är skriven för revisorn. Revisorerna har andra bestämmelser, till exempel analysmodellen, som reglerar sådana frågeställningar. Detta är något som respondent 4 instämmer i och poängterar att revisorn inte är satt att kontrollera att Koden efterlevs. Han anser att formuleringarna i Koden inte hjälper revisorn vid etiska dilemman men ser det som positivt att revisorn får en naturlig samtalspartner i revisionsutskottet. Respondent 3 är också positiv till att revisorn får en tydligare uppdragsgivare vilket kan göra att vissa knepiga situationer undviks. Till exempel blir det enklare för revisorn att förhandla om sitt arvode med revisionsutskottet än med ledningen. Enligt respondent 5 är intern kontroll inget nytt, det vill säga att man arbetat med detta förut efter tidigare vägledning och därför borde inga dilemman uppstå som man inte vet hur man ska hantera.

4.3.3 Granskningen av internkontrollrapporten

Avsaknad av riktlinjer för upprättande och granskning av internkontrollrapporten har gett upphov till omfattande kritik. Respondent 2 instämmer i kritiken då internkontrollrapporten och dess granskning endast omfattades av några få rader i Koden och borde ha utvecklats betydligt mer. I USA har man lagt ned mycket arbete på detta område och enligt respondent 2 insåg nog inte Kodens författare hur stort detta område är, särskilt då man valt att låta en revisor granska rapporten. Det är viktigt att hitta en gemensam ambitionsnivå som ligger mellan SOX och vad som finns i bolagen idag. Han anser att det var lättvindigt att lämna detta åt näringslivet och FAR att utveckla. Respondenten hade hellre sett att Kodgruppen arbetat mer med dessa frågor och låtit det utformas under ett par år. Det hade varit bättre att jobba utefter den ambitionsnivå Koden ska ha och inte säga att allt i Koden ska gälla från ett visst datum. Han ser att FAR och revisionsbyråerna har den kompetens som krävs för att utforma rekommendationen för granskningen. Utformningen bör ske i samarbete med näringslivet. Respondenten menar att det varit olika syn på hur detta ska ske. Tyvärr har bolagen själva vaknat lite sent när det gäller att ta tag i utformningen. Han kan konstatera att det finns en hög ambitionsnivå hos de företag som är noterade i USA och därmed tvingade att följa SOX. Dessa företag ligger betydligt längre fram än andra svenska bolag som omfattas av Koden.

Respondent 1 avvaktar FAR:s rekommendation och tror inte att man kan göra särskilt mycket innan dess. Respondent 4 är av samma åsikt och menar att man måste ha någon form av benchmark att jämföra med, det är en hopplös uppgift att genomföra en granskning som det ser ut idag. Han menar att ett uttalande från en styrelse kan skilja sig från en annan då man har olika bevekelsegrunder. Det blir då omöjligt att bedöma kvalitén om man inte har en rekommendation att ställa rapporterna emot.

Respondent 1 förväntar sig att rekommendationen avseende granskningen blir principbaserad, men anser att den måste innehålla något stöd. Han tror att en detaljreglering skulle resultera i en checklista över vad man exakt måste göra. De övriga respondenterna ser hellre en mer detaljerad rekommendation. Respondent 5 önskar en ganska detaljerad vägledning som talar om hur man ska gå tillväga vid en granskning, som till exempel om man kan använda den granskning av intern kontroll som styrelsen själva gjort och hur många stickprov man förväntas göra.

Respondent 2 förväntar sig en mer handfast rekommendation från FAR om man ska ha en granskning och tror att det blir svårt att få en principbaserad rekommendation att fungera. Han tycker inte att det är helt givet att det kommer bli en granskning under de första åren och tror att det kanske till och med blir så att man drar tillbaka detta krav under ett par år. Ser man till utvecklingen i Europa finns det olika modeller, med och utan revisorsgranskning, för hur man ska lösa denna fråga. Det kommer hela tiden nya direktiv och man försöker nu hitta en enhetlig europeisk norm. Han anser att Sverige bör vänta och således avvakta med att fatta beslut för att se hur utvecklingen i andra länder går. Respondenten förväntar sig att FAR gör en granskningsrekommendation som tar hänsyn till ramverket och ambitionsnivån från företagen. Han anser att det är svårt att granska och uttala sig om man inte är tydlig på vad det är man vill se. Till exempel är det mycket enklare att granska en årsredovisning då det finns rekommendationer och ramverk, ex IFRS. Med ett luddigt eller inget ramverk alls i botten blir det nästan omöjligt att uttala sig om huruvida rapporten är bra eller dålig. Respondenten har högt ställda förväntningar, men har inga illusioner om att de ska uppfyllas direkt. Med andra ord är han tveksam om man ens når fram dit i år.

Vid frågan huruvida en översiktlig granskning ger en tillförlitlig säkerhet till Koden menar respondent 4 att detta beror på vem som avgör vad som är tillräckligt. Respondent 4 är av åsikten att det räcker med en översiktlig granskning i enlighet med vad som står i Koden. En revidering kräver stora resurser både av revisorerna och av företagen. Det blir därmed en fråga där man väger kostnad mot nytta. Respondent 2 delar denna uppfattning och anser att man inte får motsvarande nytta av den kostnad en revision innebär. Han drar återigen en parallell till USA och SOX där kostnaderna drastiskt ökat. Det handlar både om revisionskostnader och om bolagens kostnader för att rapporten ska bli i granskningsbart skick. Respondenten anser istället att det är bättre med en lägre nivå, då man kan styra efter vad som är viktigt och väsentligt. Han tror inte att den detaljgenomgång en revidering skulle innebära gör att man fångar upp fallissemangen i någon större utsträckning. Det handlar snarare om att göra en övergripande riskanalys över vad företaget jobbar med, deras finansiella risk och affärsmodell. Han

menar att man kan ägna hur mycket tid som helst åt att granska kontroller på en mer detaljerad nivå men klarar man inte av de övergripande processerna går det inte att undvika skandaler som Worldcom, Enron och Parmalat.

Respondent 1 tycker att denna grad av granskning passar ihop med Koden och dess utformning. Granskningens omfattning kommer att bero på hur praxis utvecklas på ett par års sikt. Det skulle innebära en stor skillnad att införa en revidering som skulle innebära att marknaden och Kodgruppen skulle få tänka om. Marknaden måste vara beredd att betala den extra kostnaden det innebär att höja nivån på granskningen. Han har inget emot en revidering men ser för tillfället inget som pekar på att det skulle hända. Årsredovisningen, som enligt respondent 3 är det primära dokumentet, revideras vilket bidrar till säkerheten. Enligt honom borde granskningen av internkontrollrapporten och förvaltningsrevisionen överlappa varandra i viss mån. Respondent 4 håller dock inte med och menar att den interna kontrollen går djupare än förvaltningsrevisionen och i praktiken överlappar de inte varandra. Kontrollen i USA är enligt denne respondent alltför omfattande och ser helst att det inte går så långt i Sverige. Respondent 5 tror att det ultimata vore en fullständig revidering rent säkerhetsmässigt. Kostnaden för detta vore dock inte försvarbar och hans anser därmed att en översiktlig granskning är tillräcklig.

FAR:s förslag till en granskning enligt särskild överenskommelse tror samtliga respondenter att näringslivet avslag därför att den inte gav tillräckligt värde. Respondent 2 menar att näringslivet ville ha en åsikt eller en slutsats annars blir rapporten inte användbar. Återigen handlar det om att väga kostnaden mot nyttan och i detta fall var kostnaden högre. Formuleringen i Koden är att rapporten ska granskas. Det innebär en lägre säkerhet eftersom det inte finns något svenskt definierat ramverk att följa. Om det skulle finnas kan man bekräfta att de följer ramverket. Finns inget ramverk får man komma överens med företagen om vilka steg revisorerna ska göra och vilka punkter man ska granska, det vill säga granskning enligt särskild överenskommelse. Uppmärksammar revisorn en avvikelse nämner man det, annars skriver man bara de punkter man tittat på och drar ingen slutsats. Med tanke på hur det låg till med Koden var det bara ett sådant uttalande man kunde göra. Tanken nu enligt respondent 2 är att flytta fram positionerna så man kan göra ett bestyrkandeuppdrag liknande det man gör på en delårsrapport. Det innebär att revisorn skriver ett negativt uttalande. ”Vi har gjort detta och detta och det finns inget som kommit fram som tyder på att något är fel”.

All information revisorn får om företaget den är satt att granska medverkar till en säkrare revidering av företaget i stort enligt respondenterna 1, 3 och 5. Respondent 1 vill poängtera att införandet av en internkontrollrapport inte indikerar att revideringen varit bristfällig tidigare. Respondent 2 menar att det är klart att om man stärker rutinerna, dokumenterar och identifierar risker, blir det en säkrare rapportering. Om revisorerna kan förlita sig på kontrollerna företagen gör, blir revisionen mer effektiv och ger en större säkerhet. Allt jobb på detta område leder till en förbättring. Respondent 4 är dock inte lika övertygad om att revideringen kommer påverkas. Granskningen handlar ju om att titta på rapporten vilket inte behöver betyda att företaget blivit bättre på intern kontroll. Han tror i alla fall att revisionen inte kommer bli sämre, men att det är sannolikt men inte säkert att den

blir bättre. Han håller dock med tidigare respondenter om att all kontakt med företaget bidrar till att revisionen kan bli säkrare på sikt.

Koden bidrar enligt respondent 3 till att styrelsen blir allt bättre och det handlar inte längre om hedersuppdrag. Koden har satt tydligare krav på styrelsen då de måste uttala sig om hur den interna kontrollen fungerat. I stora bolag har det fungerat bra men det kan bli mer problematiskt för de mindre bolagen, till exempel de berörda bolagen på O-listan. Finns inte kompetensen redan i styrelsen vänder man sig ofta till externa parter som till exempel revisionsbyråerna, enligt respondent 5. Respondent 1 menar att man i första hand vänder sig till sina egna linjeorganisationer, som har den praktiska kunskapen att ta fram rapporten, trots att rapporten är styrelsens ansvar. Styrelseledamöternas erfarenheter skiljer sig åt i de olika bolagen. De som har mindre resurser eller erfarenheter måste göra ett större jobb för att nå upp till den nivå som krävs och kan då besluta sig för att använda extern hjälp. Han menar därför att kompetens oftast finns att tillgå inom företaget, därmed inte sagt att den finns just i styrelsen. Enligt respondent 2 finns en ganska stor kompetens i styrelserna. Han konstaterar att personer med finansiell bakgrund ofta väljs in i revisionsutskotten. Inom nätverket för revisionsutskotten har innebörden av COSO och dylika modeller diskuterats och respondenten menar att det finns ett stort intresse från utskottens sida.

4.3.4 Revisorns oberoende

På grund av otydliga riktlinjer finns det en möjlighet att företagen vänder sig till revisorerna för att få hjälp med rapportens utformning. I detta ligger en risk att revisorn granskar något han själv varit med och utvecklat. Att bistå med rådgivning är en naturlig del inom revisionen enligt respondent 2. Han menar att det är lätt för en revisor att märka svagheter och ge förslag på förbättringar. Enligt respondent 2 finns ingen risk att revisorn granskar sitt eget arbete, han tror att revisionsbyråerna kan jobba med detta på ett objektiva sätt. Enligt respondent 5 är företagen betydligt mer oroade över detta än vad de behöver vara. Ofta väljer man att konsultera en annan byrå vilket i respondentens ögon inte alltid är nödvändigt. Han tror att revisionsbyrån kan separera sin konsultverksamhet från sin revisionsverksamhet. I och med införandet av Koden och revisionsutskotten tror dessutom respondenten att graden av beroende kommer minska eftersom revisionsutskotten har ett tydligt ansvar för vilka tjänster utöver revisionen som revisorn får anta. Respondent 2 ser som en följd av detta att en marknad för konsultverksamhet i bolag där man inte är revisor vuxit fram internationellt. Än är vi inte där i Sverige men vi är på god väg. Respondent 3 och 4 förstår problematiken med oberoendet men pekar på att varje konsultuppdrag prövas och att det blivit en skärpning under senare år över vilka uppdrag man antar. Respondent 4 framhäver att titeln som auktoriserad revisor är något man riskerar att mista om man inte sköter sina uppdrag korrekt och därför tar man oberoendefrågan på stort allvar. Han förstår att det kan verka misstänksamt att en byrå gör allt men han tror att risken är hanterbar. Skulle det vara nödvändigt för förtroendet för professionen anser han att det skulle vara möjligt att följa USA:s exempel och alltid konsultera en annan byrå än den som reviderar. Det betyder ju inte att några jobb försvinner, bara att de omfördelas. Respondent 1 ser ingen problematik med oberoendet då han tycker att det skulle vara svårt för byråerna att gå in på detaljdiskussioner med klienter innan rekommendationen ens kommit. Även om man skulle diskutera vad man tror att

den kommer att innebära blir ju den diskussionen betydelselös när rekommendationen väl kommit.

Enligt respondent 2 kan man fråga sig om det är rimligt att utskotten, som är en del av styrelsen, utvärderar revisorerna och att revisorerna utvärderar styrelsen. Men det är ändå valberedningen som representerar aktieägarna och slutligen ger förslag på revisor. Detta är inget optimalt sätt men respondenten anser ändå att det är bättre än att det är ledningen som utvärderar revisorn. Valberedningen som ofta sitter med i flera valberedningar har begränsat med tid, vilket inte heller är bra. Lösningen som den ser ut nu är en praktisk lösning men i alla fall en förbättring. Respondent 3 anser att man i och med detta beslut stärkt revisorns oberoende och auktoritet. Han anser att det blivit tydligare att revisorn är ett separat bolagsorgan. I praktiken tillsattes tidigare revisorn av VD eller CFO som även bestämde arvode. Det uppstod då lätt problem om revisorn av någon anledning lämnade en oren revisionsberättelse, för att sedan sätta sig och diskutera arvoden med VD. Med Koden har ansvaret förtydligats om vem det är som tillsätter revisorn. Det har även blivit tydligare att det är styrelsen som har ansvar för den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen, inte revisorn. Kodens lösning är bättre och mer praktisk men inte optimal. Revisionsutskott är inget nytt fenomen menar respondent 5. Det har tidigare funnits i de stora bolagen men under namnet revisionskommittéer. Han ser inte att denna utvärdering skulle påverka oberoendet. Respondent 1 anser frågan vara en bolagsrättslig fråga vilket ligger utanför hans område och kan därför inte svara på hur oberoendet påverkas.

4.3.5 Utvecklande av praxis och framtiden

Respondent 5 tror att en praxis kommer bildas inom ett par år men han är osäker på vilken ambitionsnivå som kommer gälla. För att förklara nämner han att de företag som även omfattas av SOX tvingas att ha en hög ambitionsnivå. Om dessa företag är med och skapar praxis blir ambitionsnivån i Koden hög. Frågan är vad som kommer att hända med de företag som har en lägre ambitionsnivå, kommer man kanske att välja en lättare variant än SOX? Även respondent 3 är positiv till Koden och tror att resultatet kommer att bli bra. Enligt honom är företagen intresserade och tar Koden på allvar. Han tror att det kommer bli en naturlig del av företagets redovisning. Han tror även att det är möjligt att vissa delar kan bli lagstadgade om de inte efterlevs i Koden. Vidare nämner han att det är de ämnen som Koden tar upp som borde vara av störst intresse för aktieägarna, inte antal nyanställningar eller andel kvinnor inom företaget. Respondent 2 tycker att Kodens ambitionsnivå är diffus och inte helt lätt att utläsa. Dock tror han ändå att det kommer utvecklas en praxis över hur det ska se ut om ett par år och påpekar att det är Kollegiet för bolagsstyrning som har till uppgift att övervaka Koden, följa utvecklingen och göra uttalanden.

Respondent 4 är dock inte lika säker på Kodens fortlevnad. Han jämför med sociala bokslut och miljöbokslut som båda varit ämnen som blåsts upp under ett tag men som sedan fallit i glömska. Förändringarna lämnar spår efter sig men redovisningen är inte lika omfattande som förr. Respondent 1 hoppas att man kommer att ta fasta på intentionen med Koden och göra något som för utvecklingen framåt och som blir något mer än vad man gör från företagets sida idag.

Internkontrollgranskningen hör till revisionens rötter enligt respondent 2. Detta sysslade revisorerna mycket med för cirka femton år sedan men fokus på intern kontroll försvann när man moderniserade revisionstekniken. Nu är fokus åter igen på intern kontroll vilken respondenten tycker är bra, det är där det ska vara. Ingen av de stora dominerande revisionsbyråerna har enligt respondenten sämre anseende än någon annan, de har alla sina egna problem runt om i världen. Han ser därför ingen risk för att praxis kommer påverkas negativt på något sett på grund av att det bara finns fyra dominerande revisionsbyråer. Däremot tycker han att det är bra att FAR är delaktiga och knyter samman. Respondent 3 menar att FAR representerar hela branschen inklusive de små byråerna och de enskilda revisorerna och kan hantera eventuella skillnader i önskemål om praxis mellan byråerna. Respondent 4 påpekar att Koden till största del bara berör de stora byråerna då de har de företag som omfattas av Koden som klienter. Generellt sett borde kunskapen finnas på de stora byråerna att utveckla en praxis, snarare än hos de små som inte är så intresserade. Respondent 5 ser inte heller något nytt problem i och med införandet av Koden, att de stora byråerna ges störst utrymme att påverka, det är i sådana fall ett rent allmänt problem. Han menar också att det kommer vara de stora byråerna som bestämmer praxis eftersom det är de som har klienterna som påverkas av Koden. Respondent 1 menar att det är fler aktörer än bara de stora som haft chansen att ge feedback i remissomgångarna.

De stora byråerna har tidigare fått kritik för att ha ett alltför starkt affärstänkande och till och med att de inte längre har revision som kärnverksamhet. Respondent 3 nämner bland annat att de inte längre har egna jurister som tidigare och tycker tvärtom att fokus på revision har återkommit.

5 Analys

I detta kapitel knyts relevanta delar från den teoretiska referensramen samman med empirin. Författarna diskuterar skillnader och likheter samt lyfter fram egna reflektioner. Analysen kommer att kopplas till fyra områden; allmänt om Koden, granskningen av internkontrollrapporten, revisorns oberoende samt utvecklande av praxis och framtiden. Revisorer och konsulter benämns i detta kapitel respondenter. Sakkunniga benämns vid namn.

5.1 Allmänt om Koden

Samtliga respondenter inklusive de sakkunniga är eniga om att det fanns ett behov av en kod för bolagsstyrning i Sverige. Dock går åsikterna isär om anledningen till varför detta behov uppstått. Några pekar på en internationell utveckling som primär orsak, medan andra menar att det var händelser i Sverige som ledde fram till Koden.

5.1.1 Kompetensen i styrelsen

Koden specificerar inte några speciella krav angående revisionsutskottets ledamöters kompetens och erfarenhet, annat än att det ska ha en ändamålsenlig sammansättning. Revisorerna anser att kompetensen finns i de större bolagen men att det kan bli en utmaning för de mindre. De anser också att även om ansvaret för internkontrollrapporten ligger på styrelsen finns det inget hinder att skaffa kompetensen externt. Författarna ifrågasätter hur mycket som är lämpligt att köpa in externt och om det är möjligt eller rimligt att till och med köpa in extern utvärdering av revisorsinsatsen om revisionsutskottet inte har den kompetensen. Författarna ser en risk i att valet av revisor kan påverkas om en annan revisionsbyrå får i uppdrag att utvärdera företagets revisorsinsats. Koden klargör ju tydligt att detta är styrelsens och revisionsutskottets ansvar men inte hur man ska lösa det om kompetensen saknas. Hult anser att det är positivt att i och med Koden låta styrelsen fundera över vad de skriver på och tar ansvar för när det gäller den finansiella rapporteringen. Han säger att framställningen av rapporterna oftast delegeras ned till ekonomidirektörer och författarna frågar sig därmed om Kodens införande kommer att innebära någon egentlig skillnad. Författarna är tveksamma till om styrelsen tar den interna kontrollen på större allvar på grund av Koden.

5.2 Granskningen av internkontrollrapporten

5.2.1 Granskning eller revision

Kodgruppen har förtydligat att granskningen handlar om en översiktlig granskning och inte en revision. Detta är något som alla respondenter samt Hult är eniga om är en tillräcklig nivå för Koden. Kostnaden för en revision skulle bli för hög i jämförelse med nyttan. Däremot anser de att den lägsta nivån av granskning, granskning enligt särskild överenskommelse, inte ger tillräckligt med värde för den kostnad granskningen ändå innebär. Respondenterna menar att det var näringslivet som inte ville ha denna form av granskning. FAR arbetar nu med att hitta ett mellanting mellan ovan nämnda granskning och en revision enligt SOX.

Det verkar som att näringsliv och revisorer nu enats om att en översiktlig granskning är en lagom nivå för Kodens. Denna granskning kommer att ge en tillräcklig tillförlitlighet för den kostnad det innebär att genomföra den.

5.2.2 Rekommendationen

Inför årsredovisningarna för 2005 meddelades övergångsregler avseende granskningen av internkontrollrapporten. Detta är inget som överraskar Gometz med tanke på de tidsramar som fanns. Att utveckla en rekommendation skulle ta längre tid. Däremot hade han gärna sett en generalklausul som tydliggjort revisorernas moraliska och etiska uppdrag att förmedla en rättvisande bild. En av respondenterna anser att Kodgruppen inte insett vidden av arbetet med införandet av en granskning. Han anser att det var lättvindigt att lämna detta åt näringslivet och FAR att utveckla. Vidare menar han att man måste ha en mer handfast rekommendation om man ska ha en granskning. Han tror att det blir svårt att få en principbaserad rekommendation att fungera.

Forskning pekar på att revisorer ogärna kliver utanför regelverket, även då det ges utrymme för det. Författarna tolkar detta faktum som ett försvårande av bildandet av redovisningsnormer och praxis då man undviker att uttrycka information eller ett bestyrkande som skulle kunna vara intressenter till nytta. I Kodens fall, där Kodgruppen uttryckligen menat att man förväntar sig ett utvecklande av praxis för internkontrollrapporten, men där ingen vedertagen praxis eller vägledning framkommit ännu står revisorerna på okänd mark. Ett ökat mått av självreglering ger onekligen revisorerna utrymme att gå utanför ramarna och aktivt medverka till att skapa ny praxis. Då forskningen kan konstatera en ovilja hos revisorerna att göra detta kan Kodens roll ifrågasättas. Författarna anser att då utvecklingen mot alltmer lagstiftning inom revisionsområdet snarare än självreglering, gjort revisorerna mer ovana och osäkra att fatta beslut där lagstiftning saknas. Detta borde rimligtvis innebära ett försvårande av bildandet av praxis.

5.2.3 Principbaserad eller detaljerad rekommendation

Anders Hult från FAR menar i likhet med tidigare nämnd forskning att revisorerna eftersträvar referenser att stödja sig på då man har ett behov av att känna sig trygga och kunna legitimera sitt arbete. Svaren som respondenterna själva ger tyder på att detta påstående är korrekt då de flesta efterfrågar en mer detaljerad rekommendation. Trots detta arbetar FAR för att hitta en mjuk tolkning som inte är alltför övertydlig. Hult berättar att den väntade rekommendationen kommer att vara principbaserad då meningen med självreglering är att det inte finns helt tydliga riktlinjer utan att praxis ska växa fram efter ett tag. Vidare kommer uttalandet att ske i negativ form. Rekommendationen kommer alltså inte att innebära någon form av checklista. Här går revisorerna och konsulternas förväntningar isär med FAR:s. Respondenterna förväntar sig något som de kan jämföra med och något som talar om hur de ska gå till väga. En respondent vill att man ska gå in på en så pass detaljerad nivå att man talar om till exempel hur många stickprov revisorn förväntas göra. Respondent 2 ser en risk i att kravet på granskning kommer att försvinna eller skjutas upp för att revisorerna vill eller kräver en detaljerad guide över hur de ska gå till väga. Kanske blir det så att revisionsbyråerna själva tar fram en egen detaljerad vägledning som man rättar sig efter internt inom byrån.

En av respondenterna menar att för att kunna genomföra en granskning måste man ha någon typ av benchmark. Har man inget att jämföra med blir det svårt att uttala sig om kvalitén på rapporten. Detta är också något som talar för en mer detaljerad rekommendation. Författarna tror att så länge revisorerna inte får en mer detaljerad rekommendation kommer det bli svårt att få dem att sätta igång med granskningen. Om meningen är att få revisorerna ta en större del i utvecklandet av praxis med en principbaserad rekommendation skulle man kunnat utelämna övergångsreglerna för årsredovisningarna 2005. Detta hade blivit ett startskott för att få revisorerna att inleda arbetet med granskningen. En risk hade varit att granskningen inte kommer ge något på grund av bristen på jämförbarhet mellan rapporterna, men det hade i alla fall varit en start på en ny praxis.

I USA har man lagt ner väldigt mycket arbete på utformningen av vägledningarna då de utgör en del av lagstiftningen. Eftersom Kodgruppen inte lagt någon större arbetsinsats på detta område kanske granskningens utformning är av mindre vikt då det istället är meningen att det ska vara fritt för tolkning. Om revisorerna tillåts uttrycka sig relativt fritt i sitt bestyrkande så kan det enligt författarna ge mer trovärdighet i granskningen än då de följer en detaljerad checklista. Tvingar man revisorn att själv ta ställning till vad han behöver göra för att lämna ett bestyrkande borde ambitionen höjas om man riskerar att förlora sin titel om man inte fullföljer sitt uppdrag. Det ger även ett utrymme till att anpassa granskningen till hur företagens verksamhet ser ut. Med en checklista krävs en mer generell bild som inte passar alla företag. Det skulle kunna innebära att man inte tar hänsyn till företagsspecifika risker som skulle upptäckas då revisorn får ett större ansvar för rapporten.

Enligt författarna finns det fler intressenter än revisorerna som skulle kunna dra nytta av en mer detaljerad rekommendation. De som kommer att ta del av revisorns uttalande behöver något att utgå ifrån för att bedöma huruvida revisorn gjort en bra granskning. Författarna ifrågasätter hur samhället, i första hand aktieägare, analytiker och media, kan veta att revisorn gjort det han ska om inga tydliga riktlinjer finns att ställa granskningen emot.

Som tidigare nämnts så har utvecklingen inom redovisning gått mot en mer detaljerad lagstiftning. Detta begränsar revisorernas uttalanden och kan vara en anledning till att revisorerna är ovana att uttala sig särskilt fritt när man har möjlighet att göra det. Samtidigt säger man att revisorsprofessionen är väldigt stark när det gäller att påverka den här utvecklingen. Det kan som tidigare nämnts räcka med en engagerad person som innehar en position på någon av de instanser som ges möjlighet att påverka normbildningen, för att utöva inflytande på bildandet av praxis. Revisorerna själva ser positivt på självreglering men när de väl får i uppgift att utveckla en praxis väntar man istället på en vägledning. Författarna ställer sig frågande till vilken roll revisorerna vill spela i detta. Här kan finnas möjlighet att kliva fram och påverka. Svaret från flera respondenter var istället att vänta på en rekommendation som är så detaljerad att de personligen inte behöver fatta några större beslut. Då FAR säger att rekommendationen kommer att bli principbaserad är det möjligt att de är av den åsikten att det är upp till revisorerna själva om man vill höja ambitionsnivån.

Tidigare i uppsatsen har författarna belyst frågan om revisorerna kan se till att rapporten inte blir rituell eller överinformerad. Revisorerna har nu en möjlighet att faktiskt påverka hur rapporten kommer att se ut och att den bidrar ett värde som speglar Kodens syfte. Intressant att notera är att en av respondenterna anser att revisorns påverkan beror på hur bestyrkandet kommer att se ut. Om revisorn ska uttala sig om huruvida rapporten är bra eller dålig finns det ett utrymme för påverkan. Revisorn får då mer stöd när han ska presentera sina åsikter angående rapporten för företagen. Författarna tolkar det som att FAR vill ge revisorn en möjlighet att mer fritt påverka och sätta ambitionsnivån vid utvecklandet av praxis med en principbaserad rekommendation. Revisorerna själva anser att de kan påverka om de har något mer handfast stöd att peka på och med en principbaserad finns inte detta stöd. Författarna ifrågasätter dock huruvida revisorerna själva vill vara med i utvecklingen av praxis då de inte känner att Koden är till för dem. En av de respondenter som deltog i uppsatsen menade att alla diskussioner kring rekommendationen och detaljer avseende granskning skulle vara utan värde när rekommendationen väl är klar.

5.2.4 Förbättras revideringen?

Gometz är av åsikten att granskningen av internkontrollrapporten inte kommer att bidra till att revisorn kommer att kunna lämna en säkrare revidering av företaget. Den skulle kunna göra det förutsatt att ledning och styrelse tar sitt ansvar för den interna kontrollens pålitlighet. Respondenterna menar att styrelsens ansvar för den interna kontrollen blivit tydligare. Därför anser författarna att detta borde leda till att styrelsen tvingas ta tag i den interna kontrollen vilket leder till en säkrare revidering. En av respondenterna är dock inte säker då han anser att en granskning av rapporten inte nödvändigtvis leder till att företaget blivit bättre på intern kontroll. Hult menar att det inte kan uppstå väsentliga fel i årsredovisningen om man har en fungerade intern kontroll. Det är de flesta revisorernas åsikt att all kunskap man har om företaget bidrar till en säkrare revidering. Detta är främst ett resultat man kan se på sikt snarare än vid den första granskningen av internkontrollrapporten. Dock är några respondenter noga med att påpeka att Koden inte kom till för att revisionen var bristfällig tidigare. Författarna anser att intressenterna bör vara vaksamma på att en granskning av internkontrollrapporten inte behöver innebära att företaget har en fullgod intern kontroll.

Författarna tvivlar på om granskningen av internkontrollrapporten ger tillräckligt med förtroende. Man kan konstatera att ur aktieägarnas perspektiv vore det bättre med en liknande utveckling som den i USA där revisorn är satt att granska den interna kontrollen i sig. Med det svenska alternativet får man en försäkran om att rapporten stämmer överens med vad styrelsen säger att företaget gör inom intern kontroll, inte om företaget gör tillräckligt för att säkerställa den finansiella rapporteringens innehåll.

5.3 Revisorns oberoende

Självgranskningshotet, som är ett av hoten som analysmodellen tar hänsyn till, innebär att revisorn granskar eller tar ställning till sitt eget arbete. Detta hot blir extra viktigt i Kodsammanhang då företagen är osäkra på hur de ska utveckla internkontrollrapporten och vänder sig till revisorerna för rådgivning. Respondenterna menar dock att de klarar av oberoendefrågan på ett bra sätt. De använder sig av analysmodellen och andra bestämmelser för att försäkra sig om att inget bero-

ende finns. Enligt Gometz kan man inte tala om oberoende när det gäller mänskliga sammanhang utan det handlar snarare om olika grader av beroende. Han ställer sig också kritisk till resultatet av Förtroendekommissionens arbete som ledde fram till att oberoendet skulle prövas enligt analysmodellen. Enligt Gometz tolkade revisorerna detta som ett tillstånd att revidera bara man dokumenterat hur man klarat riskerna med beroendet. Endast en av respondenterna påpekade att man faktiskt riskerade att mista sin titel om man inte sköter sina uppdrag på ett korrekt sätt. För att förstärka förtroendet ser han därför inga problem i att utvecklingen går åt SOX-hållet där det är förbjudet att utföra rådgivning i ett företag man reviderar. Författarnas intryck är att respondenterna själva inte ställer sig särskilt kritiska till oberoendefrågan. De ser det mer som något generellt och inget som ändras i och med införandet av Koden. Självklart känner man sig själv bäst och anser man inte att man har några problem med oberoendet är man kanske inte så kritisk till detta. Författarna anser det dock vara märkligt att de inte har en större förståelse för att allmänheten kan se det som ett problem, särskilt efter uppmärksammade redovisningsskandaler. Revisorerna vidhåller istället att Koden inte är till för att kontrollera dem utan företagen. De anser heller inte att Koden hjälper den enskilde revisorn att hantera gränsdragningar vid etiska dilemman. Detta skulle kunna vara en effekt av det så kallade förväntningsgapet då allmänheten förväntar sig något av revisorerna som de själva inte anser sig behöva uppfylla. Enligt Öhmans forskning kring förväntningsgapet har näringslivet efterfrågat en mer utförlig rapportering från revisorerna som skulle kunna vara till hjälp för intressenterna. Konsekvensen av en utökad rapportering blir att revisorn får mer att stå till svars för. Intressenterna förväntar sig även en högre grad av säkerhet än vad revisorerna själva anser är rimligt. Författarna kan i detta sammanhang se en fördel i att presentera en mer detaljerad rekommendation. Om det framgår tydligt i rekommendationen vad som förväntas av revisorn och vad som är rimligt av intressenterna att förvänta sig kan detta bidra till att minska förväntningsgapet.

5.3.1 Revisorn som fjärde bolagsorgan

Tidigare kritik mot revisorsprofessionen har handlat om att revisorernas rykte är skamfilat och att lagstiftning kan ses som ett tydligt tecken på att förtroendet för branschen är skamfilat. Detta är inte något som kommer upp under intervjuerna och revisorerna anser inte att Koden skulle vara till för att kontrollera dem. Istället påpekar de att Koden är till för företagen och inte revisorerna. Revisorerna menar att de istället fått en starkare roll, då man tydliggjort att revisorerna är ett fjärde bolagsorgan. Koden som syftar till att höja marknads förtroende för företagen borde kunna hjälpa revisorerna att förbättra sitt anseende i samhällets ögon. Enligt Gometz är det egentligen samhället som är revisorernas uppdragsgivare, något som enligt honom måste bli tydligare. Revisorerna anser dock att ansvarsfördelningen blivit tydligare att det är styrelsens ansvar att ha en god intern kontroll och att revisorns roll är att granska. Enligt författarna är det viktigt att revisorerna inser att de spelar en viktig roll i att öka samhällets förtroende för företagen. Koden kan därför inte enbart ses vara till för företagen. Tack vare den tydligare ansvarsfördelningen blir det mer påtagligt att revisorn inte är en medbrottsling om företaget gör något felaktigt. Rättar sig revisorn efter vad som krävs för att utföra en granskning är han friskriven om redovisningen skulle visa sig vara felaktig. Detta kan vara en anledning till att revisorerna vill ha en så pass detaljerad

rekommendation, att de inte kan bli ansedda som medbrottslingar om de gjort sitt jobb.

Respondenterna anser att revisorn fått större auktoritet i och med införandet av revisionsutskotten som de ser som en naturlig samtalspartner. Gometz är av en annan åsikt då han anser att revisorns roll degraderats i och med Kodens bestämmelser att revisionsutskottet ska utvärdera revisorn. Denna utvärdering kommer att påverka valet av revisor vilket kan hindra revisorn att vara så kritisk som denne enligt god sed ska vara. Han skulle hellre se att revisorn får en starkare roll och att man bör ompröva revisionsbyråernas belöningsystem så att revisorn istället får ett incitament till att hindra sin klient att presentera felaktig information. Revisorerna däremot ser inget problem i att bli utvärderade av revisionsutskottet. De flesta håller med om att det inte är ett optimalt förfarande vid revisorsval men att det i alla fall är en förbättring. Då revisionsutskottet både utvärderar revisorn samt har stort inflytande vid valet av revisor ser författarna en risk för att revisorns auktoritet och integritet påverkas negativt. Utskottets utvärdering av revisorsinsatsen kan ses som en ifrågasättning av revisorns oberoende. Då utskottet spelar en viktig roll vid ett eventuellt omval av revisorn kan detta påverka revisorns förmåga att säga ifrån vid misstänka oegentligheter då revisorn riskerar att förlora sitt uppdrag.

Enligt Koden ska valberedningen göra en bedömning av revisionsutskottets utvärdering av revisorsinsatsen i samband med val av revisor. Detta komplicerade förfarande med diverse utvärderingar och granskningar Koden förespråkar visar på problematiken vid val revisor och dennes oberoende. Författarna inser att detta är ett problem med många faktorer att ta hänsyn till och det är därför svårt att hitta någon bra lösning, men man har här gjort ett försök med att förbättra situationen. Man kan anse att detta egentligen inte borde vara ett problem då det enligt ABL är bolagsstämman som väljer revisor. I praktiken är det dock inte lika självklart, något som författarna lagt märke till då respondenterna talar om problemet. En av respondenterna uttrycker sig på ett sätt som får författarna att tolka det som att det i realiteten snarare är ett val som gjorts av ledningen. Rent formellt har givetvis bolagsstämman röstat igenom beslutet, men bifaller oftast ledningens förslag. Detta kan knytas samman med vad Thorell och Molin skriver, att bolagsstämman inte klarar av detta val.

5.4 Utvecklande av praxis och framtiden

Respondenterna tycker att det är positivt med en rekommendation istället för en lag, då självregleringen kan vara bra för företagen. Positivt med att istället införa en lag skulle kunna vara att det ger en större tyngd jämfört med en rekommendation. Nackdelen är att det tar tid och man tvingas sätta en miniminivå vad gäller ambition. Med en rekommendation ges istället utrymme att anpassa Koden till den egna verksamheten och avvika från de delar som inte är relevanta. Detta medför också en effektivare implementering samt sparar resurser. För att en rekommendation ska fungera krävs enligt Gometz en seriös och kvalitetsmässigt skicklig organisation som tar ansvar för utformningen av normer. Författarna vill poängtera att det för närvarande är Kollegiet för bolagsstyrning som är satt att övervaka och utvärdera Koden. Även FAR har ett stort inflytande i och med utformningen av rekommendationen för granskning. Författarna menar att det därför är viktigt att samarbetet mellan dessa två organisationer är synkroniserat och

på samma våglängd vad gäller målsättning och ambitionsnivå. Vidare menar Gometz att det behövs sanktioner om man bryter mot rekommendationerna. Ett tredje krav för att självreglering ska fungera är att det finns ett hot om lagstiftning om Kodens inte efterlevs. Detta är även något som en av respondenterna framhåller då han menar att vissa delar av Kodens kan bli lag om de inte följs.

Som det ser ut idag finns inte några offentlighetsrättsliga sanktioner om man gör alltför stora avsteg från Kodens. Det är istället marknaden som kommer att reglera detta men författarna frågar sig om marknaden kan avgöra vart gränsen för avvikelserna går. Enligt respondenterna kommer företagen att följa Kodens men åsikterna går isär vid frågan om marknaden kan klara av att se till så att Kodens efterlevs. Än är det för tidigt att uttala sig i denna fråga enligt en av respondenterna men det är definitivt något som Kollegiet bör utvärdera om ett par år. Enligt Hult finns inga bevis på att börskursen varierar då ett företag har dålig intern kontroll men rent allmänt kan man se att välskötta bolag vid en jämförelse värderas högt. I och med självregleringen lägger man ett stort ansvar på marknaden att vara med och påverka och inte bara lita till att bolagen följer lagar och rekommendationer.

En av respondenterna konstaterar att området bolagsstyrning får stor uppmärksamhet idag på grund av Kodens aktualitet och den rådande debatten. Han påpekar att Sverige haft liknande situationer inom redovisningen som rört bland annat sociala bokslut och miljöbokslut. Det finns en risk att Kodens inte kommer att ha särskilt stor inverkan om några år, troligt är dock att den kommer att lämna spår.

5.4.1 Ambitionsnivå

Frågan blir hur marknadens ambitionsnivå kommer att skilja sig från företagets och revisorernas. Enligt författarna är det troligt att marknaden och dess intressenter kommer att förvänta sig en ganska hög ambitionsnivå och att man följer Kodens relativt bokstavligt. Denna tolkning är gjord utifrån Öhmans forskning kring förväntningsgapet då det visat sig att intressenterna ofta har högre förväntningar på rapporternas innehåll och säkerhet än vad revisorerna har och anser rimligt.

En av respondenterna framför en viktig synpunkt ifråga om vilket ambitionsnivå praxis kommer att anta. Han påpekar att de företag som i dagsläget ligger långt framme på området bolagsstyrning är de som påverkas av SOX-lagstiftningen. Denna lag är mer omfattande och har en högre ambitionsnivå än den svenska Kodens. Blir det dessa företag som sätter praxis kommer, enligt författarna, ambitionsnivån att bli hög, kanske till och med högre än vad Kodgruppen avsåg med tanke på att Kodens utgör ett mellanting mellan SOX och vad som funnits tidigare i Sverige. Detta skulle kunna medföra höga kostnader för de svenska bolag som inte berörs av SOX. Generellt sett har Sverige följt den internationella utvecklingen och författarna ser en risk i att man kommer närma sig SOX-lagstiftningen allt mer, både vad gäller företagets ambitionsnivå och marknadens krav på företagen.

De fyra stora revisionsbyråerna har påverkat praxis i riktning mot allt mer konsultation och affärstänk snarare än revisionen som kärna enligt Gometz. Base-

rat på detta såg författarna en risk i och med att dessa bolag har en stor inverkan på hur praxis kommer att se ut att de utvecklar den till fördel för deras egen affärsverksamhet. Respondenterna håller inte med, utan menar att det är de fyra stora byråerna som har kompetensen att utveckla praxis för granskningen av internkontrollrapporten. Skulle mindre byråer ges stort utrymme att påverka finns enligt författarna en risk för försämring då dessa byråer inte är särskilt insatta i Koden. Hult menar att konkurrensen mellan de stora byråerna inte går att ifrågasätta och ser därför inte heller något som talar för att byråerna agerar utifrån ett egenintresse. De övriga respondenterna menar att utvecklingen under senare år snarare gått tillbaka mot revision snarare än konsultation, särskilt då intern kontroll genom Svensk kod för bolagsstyrning åter kommit på agendan.

I dagsläget kan författarna konstatera att det är oklart för företagen och revisorerna hur de ska utforma internkontrollrapporten och dess granskning. Hult menar att en del företag har låtit internkontrollrapporten bli en del av bolagsstyrningsrapporten. Detta tyder på att riktlinjerna behöver förtydligas och revisorerna väntar på en rekommendation för att kunna påbörja arbetet med granskningen av internkontrollrapporten. Sannolikt kommer internkontrollrapporten få ett större värde och bli jämförbar mellan företagen efter en granskning har blivit utförd. Fram till dess att rekommendationen implementeras kommer den del av Koden som berör rapporteringen av intern kontrollen inte få det värde som var ambitionen med Koden.

6 Slutsats

Frågor författarna avsåg att svara på var hur revisorn ser på granskningen av internkontrollrapporten och vilka förväntningar denne har på rekommendationen från FAR. Uppsatsen syftade även till att redogöra för eventuella skillnader mellan revisorernas och normbildarnas förväntningar på rekommendationen. Författarna ville också utreda huruvida de nya bestämmelserna i Koden kommer att leda till en säkrare revision och en bättre kvalitetssäkring av den finansiella rapporteringen samt hur man ser på att utveckla en ny praxis.

Revisorerna anser att det är bra att internkontrollrapporten ska granskas och att en översiktlig granskning ger en tillräcklig säkerhet till rapporten. Författarnas undersökning visar att den forskning som Öhman presenterat stämmer väl överens med författarnas tolkning av respondenternas svar. Revisorerna kliver ogärna utanför ramarna där de tillåts göra detta och väntar istället på en vägledning. De anser sig inte kunna göra en granskning förrän man har en tydlig rekommendation att följa och jämföra med. Av denna anledning förväntar sig revisorerna en mer detaljerad rekommendation som talar om hur man ska gå till väga och som kan fungera som ett stöd vid granskningen.

FAR har däremot för avsikt att utveckla en mer principbaserad rekommendation. Det är författarnas åsikt att en principbaserad rekommendation är mer flexibel då det ges större utrymme att anpassa granskningen till det enskilda företagens förutsättningar och dess interna kontroll. Detta skulle dock innebära högre krav på revisorn som i större utsträckning själv skulle få ansvar för vad en granskning skulle innebära. En rekommendation åt det mer detaljerade hållet skulle innebära en hjälp både för revisorn och för samhället. Revisorn skulle få en tydligare grund att stå på då han ska utföra sin granskning. För samhället blir det tydligare vad man kan förvänta sig av rapporten och vad exakt det är revisorn skriver under. Detta kan bidra till att minska förväntningsgapet. En nackdel med en detaljerad rekommendation är svårigheten att anpassa den till samtliga branscher samt risken för att det blir en checklista för granskningen. Författarna anser att en lösning vore att ha en relativt detaljerad rekommendation. Det vill säga en rekommendation som är tillräckligt detaljerad att den ger ett stöd för revisorn men inte så detaljerad att den inte längre är anpassningsbar för de olika företagen. För att få den trovärdigheten som krävs är det dock viktigt att den enskilde revisorn tar ställning och styr granskningen så att den anpassas till väsentliga risker för deras klient.

Granskningen av internkontrollrapporten kommer indirekt att leda till en säkrare revidering av företagens årsredovisning på sikt. All extra information revisorn får om företaget är positivt. Man bör dock vara medveten om det faktum att revisorns granskning av internkontrollrapporten inte nödvändigtvis betyder att företagens interna kontroll förbättrats. Revisorn granskar att det rapporten säger stämmer och att företaget gjort en rapport som speglar den nuvarande interna kontrollen och uppfyller de krav som ställs på rapporten. Revisorn intygar däremot inte att den interna kontrollen i sig är tillräcklig eftersom revisorn är satt att granska rapporten och inte den interna kontrollen. En annan anledning till att revisorns revidering skulle bli säkrare är ett starkare oberoende då revisorerna uppfattar att deras

oberoende stärks i och med införandet av revisionsutskotten. Kritik som hävdar att oberoendet skulle försämrats har framförts och givetvis är allmänhetens förtroende för revisorn viktigt. Men om den enskilde revisorn, som i praktiken reviderar, känner att hans roll gentemot klienten stärkts genom Koden är det författarnas åsikt att revideringen kommer att bli säkrare. Med revisorns ökade auktoritet medföljer ett ökat utrymme för påverkan och revisorn kan känna att det är lättare att dra gränser, vilket på sikt bör höja allmänhetens förtroende för revisorn. Något som däremot talar emot ett ökat förtroende är att revisorerna inte anser att Koden är till för dem. De som tidigare riktat kritik mot revisorsprofessionens egenintresse och beroende kan utifrån respondenternas svar alltså inte förvänta sig någon direkt förbättring på grund av Koden.

En möjlig konsekvens av en principbaserad rekommendation är att revisionsbyråerna tar fram egna mer detaljerade vägledningar för att arbeta efter internt på byrån. Det är svårt för ett centralt organ att styra vilken allmän ambitionsnivå som kommer att råda om byråerna själva står för detta. I dagsläget det är svårt att veta vilken ambitionsnivå som gäller och hur mycket arbete som kommer att krävas av revisorerna. Författarna tror att det kan komma att bli en högre ambitionsnivå än vad som var tänkt från början då Sverige är influerat av den internationella utvecklingen och ett flertal stora svenska företag har tvingats anpassa sig till den amerikanska lagstiftningen. Eftersom dessa företag ligger långt fram i utvecklingen inom bolagsstyrning kan de relativt enkelt rätta sig efter Koden och till och med höja den allmänna nivån. Även marknaden kan bli influerad av SOX:s hårdare krav och därmed höja ribban för vad de anser vara tillåtet att avvika ifrån och vad som är en tillräcklig motivering.

I uppsatsen har två bilder av hur de fyra stora byråernas påverkan på utveckling av praxis målats upp. Dels har man sett en risk i att det bara är fyra byråer som egentligen ges utrymme att påverka, samtidigt som man kan konstatera att det är just de fyra byråerna som har kompetensen som krävs för att sätta praxis för granskningen av internkontrollrapporten. Författarna ser ingen egentlig risk i att praxis skulle utvecklas till fördel för byråernas affärsmässiga verksamhet. I revisorernas ögon har deras verksamhet snarare återgått till att mer handla om revision istället för rådgivning under de senaste åren.

6.1 Förslag till fortsatt forskning

Arbetet med uppsatsen har lett fram till att nya frågor väckts hos författarna. Nedan redovisas ett antal områden som kan vara av intresse för vidare forskning.

- Hur kommer revisorerna att arbeta rent praktiskt med granskningen av internkontrollrapporten sett på ett par års sikt?
- Vilken ambitionsnivå kommer Koden att få i jämförelse med SOX?
- Har marknaden reagerat då företag avvikit från Koden utan tillräcklig motivering? Om ja, vilka konsekvenser har denna reaktion fått?
- Kommer bolagsstyrnings- och internkontrollrapporten ha någon betydelse för marknaden, främst aktieägare och analytiker?
- Hur kommer revisionsutskotten att påverka revisorns roll, till exempel revisorns auktoritet och val av revisor?

7 Källförteckning

7.1 Artiklar

Larsson, Lars-Gunnar, Balans nr 3, "Revision eller översiktlig granskning", s. 12-14, FAR, 2006

Precht, Elisabeth, Balans nr 1, "Intern kontroll är en tom ram- den måste fyllas med regler och anvisningar", s. 14-16, FAR, 2006

7.2 Internet

Kollegiet för svensk bolagsstyrning, www.corporategovernanceboard.se, åtkomst 2006-04-21

Stockholmsbörsen, www.se.omxgroup.com, åtkomst 2006-04-21

Svenskt Näringsliv, www.svensktnaringsliv.se, åtkomst 2006-05-17

7.3 Litteratur

Blix, Clas och Thorell, Per, "Effektiva revisionsutskott", Skriftserie Bolagsstyrning Ernst & Young, 2005

Red. Edenhammar, Hans och Hägg, Ingemund, "Makten över redovisningen", SNS Förlag & FAR Förlag, Stockholm, 1997

FAR, "Revision – en praktisk beskrivning", FAR Förlag, Kristianstad, 2005

FAR samlingsvolym del 2 2006, FAR Förlag, Avesta, 2006

Johansson, Inga-Lill och Baldvinsdottir, Gudrun, Bokkapitel, "Förtroende som illusion - skärpt reglering av revision?", Företagsekonomiska Institutionen, Göteborgs Universitet, 2006

Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar, Wallerstedt, Eva et al., "Uppdrag revision", SNS Förlag, Finland, 2005

Jönsson, Sten, "Eliten och normerna: Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis", Bokförlaget Doxa AB, Lund, 1985

Jönsson, Sten, "Revisorrollens uppgång och fall", GRI-rapport 2004:7, Göteborg, 2004

Krag Jacobsen, Jan, "Konsten att lyssna och fråga", Studentlitteratur, Lund, 1993

Molin, Håkan och Billfalk, Magnus, *"Intern kontroll för styrelseledamöter"*, Skriftserie Bolagsstyrning Ernst & Young, 2005

Redaktör Nord, Gunnar och Thorell, Per, *"Intressekonflikter och finansiella marknader"*, Bokkapitel, Gometz, Ulf *"Värden och penningbegär- ett revisors-dilemma"*, Kommande bok

Patel, Runa, Davidson, Bo, *"Forskningsmetodikens grunder"*, Studentlitteratur, Lund, 2003

Redaktör Skog, Rolf, *"En svensk kod för bolagsstyrning : vad är det för något och vad innebär den?"* Almqvist & Wiksell Tryckeri, Uppsala, 2005

Strömquist, Siv, *"Uppsatshandboken"*, Hallgren & Fallgren studieförlag AB, Göteborg, 2003

Svernlöv, Carl och Blomberg, Erik B, *"Sarbanes-Oxley Ny värdepapperslagstiftning"*, Ny Juridik, VJS, Stockholm, 2003

Thorell, Per och Molin, Håkan, *"Bolagsstyrningskoden - vägledning och exempel på rapportering"*, Skriftserie Bolagsstyrning Ernst & Young, 2006

Öhman, Peter, *"Revisorers perspektiv på revision – en fråga om att följa upp-trampade stigar"*, Licentiatuppsats, Institutionen för industriell ekonomi och samhällsvetenskap, Luleå tekniska universitet, 2004

7.4 Offentliga utredningar och lagtext

Aktiebolagslag 2005:551

SOU 2004:130 Svensk kod för bolagsstyrning

SOU 2004:130 Betänkande av Svensk kod för bolagsstyrning

Kommittédirektiv 2004:132

Bilaga 1 – COSO-ramverkets definition

COSO- definitionen delar in den interna kontrollen i fem delar: kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollåtgärder, information och kommunikation samt övervakning och uppföljning. Revisorn gör en översiktlig genomgång av alla dessa fem delar inom vart och ett av de granskningsområden som bedömts väsentliga.

- *Kontrollmiljö*- Är ett samlat namn på de faktorer som anger tonen i företaget och därmed påverkar kontrollmedvetandet. Hit hör integritet, etik, ledarskapsstil, ansvarsfördelning, organisatorisk uppbyggnad samt engagemang och styrning från företagsledningen och styrelsen. Kontrollmiljön utgör grunden för de andra fyra komponenterna. I mindre företag är kontrollmiljön vanligen inte så formell.
- *Riskbedömning* - Alla organisationer har både interna och externa risker. Alla risker måste bedömas med tanke på målen för verksamheten: operationella, finansiella och laguppfyllande. Risken för att målen inte uppnås måste kontinuerligt analyseras.
- *Kontrollåtgärder* - Är olika mått och steg som ska leda till att ledningens direktiv och de uppsatta målen inte äventyras. Det handlar om fördelning av arbete och ansvar, om attestrutiner, avstämningar, uppföljning av resultat och skydd av tillgångar.
- *Information och kommunikation* - Den information som behövs för att styra och ha kontroll över företaget måste identifieras, registreras, bearbetas och kommuniceras i rätt form och i rätt tid så att verksamheten kan bedrivas på ett bra sätt.
- *Övervakning och uppföljning* - All information om ett företags verksamhet måste ständigt utvärderas. En effekt av detta är att systemen för intern kontroll övervakas och följs upp. Uppföljningen kan ske kontinuerligt och/eller i efterhand. (FAR Revision, 2005)

Bilaga 2 – Revision kontra översiktlig granskning

Sätt att inhämta bevis	Revision	Översiktlig granskning
Inspektion	X	
Observation	X	
Förfrågning	X	X
Bekräftelse	X	
Omräkning	X	
Omgörning	X	
Analytisk granskning	X	X

Källa: Balans, nr 3, 2006, s 12

Bilaga 3 - Frågor Ulf Gometz

1. Med tanke på de företagsskandaler som gett upphov till Svensk kod för bolagsstyrning anser du att en sådan kod var nödvändig för Sverige? Behövdes en svensk version eller blir svenska revisorer enbart "straffade" för oegentligheter utomlands?
2. Har Koden haft motsatt effekt och istället lett till mer konsultation?
3. Tror du att det faktum att det bara finns ett fåtal dominerande byråer både internationellt och i Sverige, påverkat utvecklingen?
4. Sett på några års sikt, tror du att man kommer ha utvecklat en praxis som speglar Kodens målsättning eller blir det bara ännu en rapport?
5. Med tanke på vad Koden säger om intern kontroll, tror du att företagsledning och revisorer blivit mer "öärliga"?
6. Vad anser du är positivt/negativt med en rekommendation istället för att införa en lagstiftning?
7. Kritik mot Koden har varit att den ansetts tandlös, andra menar att en avsaknad av detaljer är positivt. Tycker du att Koden är alltför intetsägande eller ger det utrymme för att företagen och revisorerna själva ska upprätta en ny praxis? Finns det en risk att företagen och revisorerna missar målsättningen med Koden?
8. Formuleringen i Koden säger att internkontrollrapporten ska granskas, vilket innebär en lägre grad av säkerhet än vid en revidering. Kommer detta att ge en tillräcklig tillförlitlighet till redan, enligt kritiken, tandlös Kod?
9. Avsaknad av riktlinjer för upprättande och granskning av internkontrollrapporten har gett upphov till omfattande kritik. I en tidigare uppsats kunde man konstatera att revisorer önskar ett ramverk att stödja sig på och att man ogärna kliver utanför detta ramverk där möjlighet ges. Vad anser du om att Koden saknar tydliga riktlinjer? Varför tror du att Kodgruppen inte utvecklat vidare riktlinjer, utan överlåtitt detta på andra? Vems uppgift borde detta vara?
10. Tror du att revisorns grad av beroende kommer att påverkas av införandet av revisionsutskott? Hur?
11. Tror du att revisorn kommer att kunna lämna en säkrare revidering av företaget i stort tack vare införandet av internkontrollrapporten och granskningen av denna? Eller kommer revisorns bild av företaget inte att påverkas på grund av otydligheten i ramverket? Finns kompetensen i styrelsen att ta fram en tillförlitlig internkontrollrapport?

12. Tror du att det i praktiken finns en risk för att revisorn kommer att granska en process som han själv varit med och utvecklat med tanke på otydliga riktlinjer och att företag vänder sig till revisorer för råd?
13. På vilket sätt hjälper Koden den enskilde revisorn att hantera gränsdragningar i frågor som innehåller etiska dilemman?
14. Ibland verkar det som att revisorn ses som en medbrottsling då han inte upptäcker oriktigheter. Har man orimliga förväntningar på revisorn när det gäller granskning och revidering?

Bilaga 4 - Frågor representant för FAR

1. Vad har du för roll inom FAR och på vilket sätt kommer du i kontakt med Koden?
2. Tycker du att det fanns ett behov av en Svensk kod för bolagsstyrning?
3. Vad anser du är positivt/negativt med en rekommendation istället för att införa en lagstiftning? Tycker du att Koden är alltför intetsägande då det saknas sanktioner vid avvikelser?
4. Avsaknad av riktlinjer för upprättande och granskning av internkontrollrapporten har gett upphov till omfattande kritik. I en tidigare uppsats kunde man konstatera att revisorer generellt sett önskar ett ramverk att stödja sig på och att man ogärna kliver utanför detta ramverk där möjlighet ges. Vad anser du om att Koden saknar tydliga riktlinjer? Varför tror du att Kodgruppen inte utvecklat vidare riktlinjer, utan överlåtit detta på andra? Är FAR bäst lämpad att utveckla riktlinjer eller finns det andra alternativ?
5. Vilken problematik upplever FAR i arbetet med att ta fram en vägledning för granskning av internkontrollrapporten?
6. Med tanke på att det finns vägledningar för de internationella ramverk som på senare år kommit till, vad kommer att skilja den svenska vägledningen från dessa?
7. Formuleringen i Koden säger att internkontrollrapporten ska granskas, vilket innebär en lägre grad av säkerhet än vid en full revidering. Kommer detta att ge en tillräcklig tillförlitlighet till redan kritiserad Kod?
8. Kritik mot Koden har varit att den ansetts tandlös, andra menar att en avsaknad av detaljer är positivt. Finns det en risk att företagen och revisorerna missar målsättningen med Koden?
9. Tror du att det i praktiken finns en risk för att revisorn kommer att granska en process som han själv varit med och utvecklat med tanke på otydliga riktlinjer och att företag vänder sig till revisorer för råd?
10. Ser du en risk i att det finns fyra dominerande revisionsbyråer när det gäller utvecklande av praxis och FAR:s sammansättning? Om en byrå har sämre anseende, bör den få påverka praxis i samma utsträckning som de andra?
11. Tror du att revisorn kommer att kunna lämna en säkrare revidering av företaget i stort tack vare införandet av internkontrollrapporten och granskningen av denna? Eller kommer revisorns bild av företaget inte att påverkas på grund av otydligheten i ramverket? Finns kompetensen i styrelsen att ta fram en tillförlitlig internkontrollrapport?

12. Med tanke på vad Koden säger om intern kontroll, tror du att företagsledning och revisorer blivit mer "öärliga"? Vilken betydelse har FAR:s etikkommitté för utvecklingen av riktlinjerna för granskningen av internkontrollrapporten?

Bilaga 5 – Frågor till revisorer och konsulter

1. Hur kommer du i kontakt med Svensk kod för bolagsstyrning genom ditt arbete?
2. Med tanke på de företagsskandaler som gett upphov till Svensk kod för bolagsstyrning anser du att en sådan kod var nödvändig för Sverige? Behövdes en svensk version eller blir svenska revisorer enbart ”straffade” för oegentligheter utomlands?
3. Vad anser du är positivt/negativt med en rekommendation istället för att införa en lagstiftning? Tycker du att Koden är alltför intetsägande då det saknas sanktioner vid avvikelser?
4. Avsaknad av riktlinjer för upprättande och granskning av internkontrollrapporten har gett upphov till omfattande kritik. I en tidigare uppsats kunde man konstatera att revisorer generellt sett önskar ett ramverk att stödja sig på och att man ogärna kliver utanför detta ramverk där möjlighet ges. Anser du att kritiken är berättigad? Vilka problem upplever du med granskningen av rapporten? Vad har du för förväntningar på rekommendationens innehåll?
5. Sett på några års sikt, tror du att man kommer ha utvecklat en praxis som speglar Kodens målsättning eller blir det bara ännu en rapport?
6. FAR gav ut en rekommendation på remiss om att granskningen av internkontrollrapporten skulle ske enligt särskild överenskommelse. Denna granskning leder bara till ett uttalande om att man granskat, inte huruvida rapporten var bra eller dålig. Varför tror du att förslaget inte blev antaget?
7. Formuleringen i Koden säger att internkontrollrapporten ska granskas, vilket innebär en lägre grad av säkerhet än vid en full revidering. Kommer detta att ge en tillräcklig tillförlitlighet till redan kritiserad Kod?
8. Ser du en risk i att det finns fyra dominerande revisionsbyråer när det gäller utvecklande av praxis och FAR:s sammansättning? Om en byrå har sämre anseende, bör den få påverka praxis i samma utsträckning som de andra?
9. Tror du att det i praktiken finns en risk för att revisorn kommer att granska en process som han själv varit med och utvecklat med tanke på otydliga riktlinjer och att företag vänder sig till revisorer för råd?
10. Tror du att revisorn kommer att kunna lämna en säkrare revidering av företaget i stort tack vare införandet av internkontrollrapporten och granskningen av denna? Eller kommer revisorns bild av företaget inte att påverkas på grund av otydligheten i ramverket? Finns kompetensen i styrelsen att ta fram en tillförlitlig internkontrollrapport?

11. Tror du att revisorns grad av beroende kommer att påverkas av införandet av revisionsutskott? Om ja, hur? Hur ser du på problematiken med att bli utvärderad av revisionsutskott och valberedning?
12. På vilket sätt hjälper Koden den enskilde revisorn att hantera gränsdragningar i frågor som innehåller etiska dilemman?