



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

---

Företagsekonomiska institutionen

# Säkerställning av intern kontroll och finansiell rapportering enligt The Sarbanes- Oxley Act, sektion 404

– En kvalitativ undersökning på Volvo Cars Uddevalla

Företagsekonomiska institutionen  
Studier i Ekonomistyrning  
Höstterminen 2004  
Handledare: Urban Ask  
Författare: Per Johansson, 790703  
Marcus Klang, 771226



## Förord

Vi vill börja med att tacka all personal på Volvo Cars Uddevalla som varit till stor hjälp under uppsatsens produktion. Vi hoppas att ni inte blivit störda i ert dagliga arbete i för stor utsträckning. Vi vill också passa på att ge ett extra tack till dem som gett oss skjuts upp till Uddevalla, Patrick, Fredrik, Kristofer och Anette, utan er hade vår uppsats blivit svår att genomföra.

Vår handledare Urban Ask ska också få sig en eloge för att han visat ett intresse i vårt arbete och att han givit oss värdefulla råd.

Marcus Klang

Per Johansson

GÖTEBORG 2005-01-06

## Sammanfattning

### Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Studier i Ekonomistyrning, Magisteruppsats, Ht 2004

**Författare:** Per Johansson och Marcus Klang

**Handledare:** Urban Ask

**Titel:** *Säkerställning av intern kontroll och finansiell rapportering enligt Sarbanes-Oxley Act, sektion 404 – En kvalitativ undersökning på Volvo Cars Uddevalla*

**Bakgrund och problem:** Efter flera stora företagsskandaler i USA där företag manipulerat med sin bokföring för att kunna visa upp bättre resultat instiftades The Sarbanes-Oxley Act. Denna lag har som syfte att förebygga liknande framtida skandaler och inriktar sig bland annat på att utkräva att företag kan redogöra för att de har adekvata interna kontroller för den finansiella rapporteringen.

**Syfte:** Syftet med den här uppsatsen är dels att hjälpa Volvo Cars Uddevalla att säkra några av deras interna processer till de krav som ställs utifrån Sarbanes-Oxley Act samt att studera lagen utifrån ett processperspektiv och ett redovisningsperspektiv.

**Avgränsningar:** I denna uppsats har vi enbart fokuserat på den del av Sarbanes-Oxley Act som inriktar sig på den interna kontrollen, främst sektion 404. Uppsatsen är dessutom baserat på endast ett fallföretag, nämligen Volvo Cars Uddevalla.

**Metod:** Denna uppsats har haft två olika infallsvinklar. Dels har koppling till det praktiska arbetet som vi gör för VCU haft en undersökande ansats och dels har vi presenterat en forskningsansats där vi kopplar befintlig teori till vår undersökning. Den data vi använts oss av har dels varit primärdata insamlat via informella kvalitativa intervjuer och dels sekundärdata insamlat via bland annat litteraturstudier.

**Resultat och slutsatser:** I vårt arbete på Volvo Cars Uddevalla hittade vi vissa områden som behövdes förbättras för att leva upp till de krav som Sarbanes-Oxley Act ställer. Ur ett processperspektiv anser vi att arbeten med att säkra verksamheter till Sarbanes-Oxley Act bör även ha processorienterade inslag för att ta vara på de organisationsförbättrandefilosofierna som förespråkas där. Ur ett redovisningsperspektiv ser vi att en konsekvens av Sarbanes-Oxley Act blir att den interna styrning i allt större utsträckning kopplas till de normer som finns för den externa redovisningen.

**Förslag till fortsatt forskning:** Då Sarbanes-Oxley Act och dess implikationer är ett synnerligen aktuellt ämne förespråkar vi vidare studier inom området. Exempel på aspekter som bör studeras enligt oss är bland annat ifall Sarbanes-Oxley Act kommer leda till ökad eller minskad effektivitet i företag, hur lagen kommer att uppfattas av medarbetare samt ifall lagen de facto kommer att innebära att den interna styrning i allt större utsträckning blir styrd och kopplad till de normer som finns för den externa redovisningen.



## Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b><u>INLEDNING</u></b>	<b>1</b>
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	2
1.3	UPPSATSENS SYFTE	3
1.4	AVGRÄNSNINGAR	4
1.5	CENTRALA BEGREPP	4
1.5.1	INTERN KONTROLL	4
1.5.2	PROCESS	5
1.5.3	REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER	5
1.6	UPPSATSENS DISPOSITION	6
<b>2</b>	<b><u>METOD</u></b>	<b>7</b>
2.1	UNDERSÖKNINGSANSATS	7
2.1.1	UNDERSÖKNINGSANSATS I UPPSATSEN	8
2.2	RELATIONEN MELLAN TEORI OCH EMPIRI	8
2.2.1	RELATIONEN MELLAN TEORI OCH EMPIRI I UPPSATSEN	9
2.3	URVAL	10
2.3.1	URVAL I UPPSATSEN	10
2.4	DATAINSAMLING	10
2.4.1	KVANTITATIV DATAINSAMLING	11
2.4.2	KVALITATIV DATAINSAMLING	11
2.4.3	DATAINSAMLING I UPPSATSEN	11
2.5	INTERVJU KONTRA ENKÄTER	11
2.5.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID INTERVJUER I UPPSATSEN	12
2.6	KÄLLOR	13
2.6.1	PRIMÄRDATA	13
2.6.2	SEKUNDÄRDATA	13
2.6.3	KÄLLOR I UPPSATSEN	13
2.7	VALIDITET OCH RELIABILITET	14
2.7.1	VALIDITET	14
2.7.2	RELIABILITET	15
2.7.3	VALIDITET OCH RELIABILITET I UPPSATSEN	15
<b>3</b>	<b><u>THE SARBANES-OXLEY ACT</u></b>	<b>16</b>
3.1	SOX OCH SEKTION 404	16
3.1.1	DEBATTERADE FÖR- OCH NACKDELAR MED SOX	17
3.2	KONTROLLAKTIVITETER OCH FUNKTIONER FÖR ANPASSNING TILL SOX	19
3.3	DOKUMENTATION AV KONTROLLER	20
3.4	METODIK FÖR ATT SÄKERSTÄLLA DEN INTERNA KONTROLLEN	21
3.4.1	TILLÄMPNING AV MOELLERS METODIK I UPPSATSEN	23



<b>4</b>	<b><u>PROCESSTEORI</u></b>	<b>24</b>
4.1	PROCESSKLASSIFICERING	24
4.2	KARTLÄGGNING OCH DOKUMENTATION AV PROCESSER	25
4.3	ATT MÄTA OCH KONTROLLERA PROCESSER	26
4.4	PROCESSFÖRBÄTTRING	27
4.5	KOPPLING AV PROCESSTEORI TILL MOELLERS MODELL	28
<b>5</b>	<b><u>REDOVISNINGSTEORI</u></b>	<b>31</b>
5.1	KVALITATIVA EGENSKAPER	31
5.1.1	RELEVANS	32
5.1.2	TILLFÖRLITLIGHET	32
5.1.3	VALIDITET	32
5.1.4	VERIFIERBARHET	33
5.1.5	JÄMFÖRBARHET	33
5.1.6	NYTTA OCH KOSTNAD	34
5.2	KOPPLING AV REDOVISNINGSTEORI TILL MOELLERS MODELL	34
<b>6</b>	<b><u>EMPIRI</u></b>	<b>37</b>
6.1	FÖRETAGSFAKTA	37
6.2	ANPASSNING TILL SOX	37
6.2.1	IDENTIFIERING OCH VAL AV NYCKELPROCESSER	37
6.2.2	DOKUMENTATION AV DE VALDA PROCESSERNAS FLÖDEN	38
6.2.3	FASTSTÄLL VALDA PROCESSERS RISKER	38
6.2.4	DOKUMENTATION AV PROCESSERNAS KONTROLLER	41
6.2.5	FASTSTÄLL KONTROLLEFFEKTIVITETEN GENOM LÄMPLIGA TESTPROCEDURER	44
6.2.6	UTVÄRDERA TESTRESULTATEN OCH IMPLEMENTERA EVENTUELLA ÅTGÄRDER	46
6.2.7	RAPPORTERA RESULTAT OCH AVSLUTA DOKUMENTATIONEN	46
<b>7</b>	<b><u>PROCESS OCH REDOVISNINGSBASERAD ANALYS</u></b>	<b>47</b>
7.1	IDENTIFIERING OCH VAL AV NYCKELPROCESSER	47
7.1.1	PROCESSANALYS	47
7.1.2	REDOVISNINGSPANALYS	47
7.2	DOKUMENTATION AV DE VALDA PROCESSERNAS FLÖDEN	48
7.2.1	PROCESSANALYS	48
7.2.2	REDOVISNINGSPANALYS	48
7.3	FASTSTÄLL VALDA PROCESSERS RISKER	49
7.3.1	PROCESSANALYS	49
7.3.2	REDOVISNINGSPANALYS	49
7.4	DOKUMENTATION AV PROCESSERNAS KONTROLLER	50
7.4.1	PROCESSANALYS	50
7.4.2	REDOVISNINGSPANALYS	50
7.5	FASTSTÄLL KONTROLLEFFEKTIVITETEN GENOM LÄMPLIGA TESTPROCEDURER	51



7.5.1	PROCESSANALYS	51
7.5.2	REDOVISNINGSPANALYS	51
<b>7.6</b>	<b>UTVÄRDERA TESTRESULTATEN OCH IMPLEMENTERA EVENTUELLA ÅTGÄRDER</b>	<b>52</b>
7.6.1	PROCESSANALYS	52
7.6.2	REDOVISNINGSPANALYS	52
<b>7.7</b>	<b>RAPPORTERA RESULTAT OCH AVSLUTA DOKUMENTATIONEN</b>	<b>52</b>
7.7.1	PROCESSANALYS	52
7.7.2	REDOVISNINGSPANALYS	53
<b>8</b>	<b><u>DISKUSSION</u></b>	<b>54</b>
8.1	PROCESSRELATERAD DISKUSSION	54
8.2	REDOVISNINGRELATERAD DISKUSSION	55
<b>9</b>	<b><u>SLUTSATS</u></b>	<b>57</b>
9.1	FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING	58
<b>10</b>	<b><u>KÄLLFÖRTECKNING</u></b>	<b>60</b>

### **Figur- och tabellförteckning**

Figur 2.1. Produktion och användning av kunskap.	7
Figur 2.2. Relationen mellan teori och verklighet.	9
Figur 3.1. Utdrag ur "the Sarbanes-Oxley Act of 2002".	16
Figur 3.2 Visuell illustrering av ansvarsfördelning.	20
Figur 3.3 Visuell illustrering av vår tillämpning av Moellers (2004).	23
Figur 5.1. Kvalitativa egenskaper.	31
Tabell 6.1. Identifierade risker för respektive process.	41



# 1 Inledning

*Här ger vi en bakgrund till vår uppsats och för fram vår problemdiskussion samt syftet med uppsatsen. Vi har även valt att definiera vissa begrepp som kan vara av vikt för läsare att känna till samt visat vilka avgränsningar vi gjort.*

## 1.1 Bakgrund

Sarbanes-Oxley Act (härefter refererat som SOX) undertecknades av president Bush i juli 2002 (McNally, 2004). Det som låg till grund för införandet var en stor misstroendeförklaring från marknadsaktörer mot vissa storbolags oetiska affärsmässighet. Det oetiska låg i att företag som Enron och WorldCom hade manipulerat bokföringen och på så sätt fört marknaden och aktieägare bakom ljuset. För att få tillbaka det allmänna förtroendet för marknaden krävdes drastiska åtgärder inom området för internkontroll av redovisning och ekonomistyrning. SOX har till syfte att förbättra ledningen av företag, förespråka etiskt affärsbeteende, skapa översikt och genomlysning av finansiella rapporter, försäkra att ledningen tar ansvar och får stå till svars för informationsmaterial som företaget lämnar ifrån sig till utomstående intressenter (McNally, 2004). Från början låg fokus på revisorers självständighet och företags ansvar mot marknaden, men på senare tid har fokus flyttats till ett speciellt avsnitt som går under rubriken ”*Management Assesment of Internal Controls*”, eller SOX 404. Denna sektion ställer krav på att företag dokumenterar och analyserar befintliga tillvägagångssätt för finansiell rapportering och presentation, och att de säkerställer att dessa kontrollpunkter fungerar i enlighet med syftet för dem. Till sist ställs det krav att externa revisorer uppför en rapport på ledningens bedömningsarbete av interna kontroller (McNally, 2004).

Att lagen ställer nya och väldigt stora krav på företags interna kontroll medför, och kommer att medföra, väldigt stora kostnader för företagen som berörs av lagstiftningen. Vid uppsatsen produktionstillfälle, november 2004- januari 2005, så har dessa krav ställts på amerikanska företag som är noterade på de amerikanska börserna, och deras dotterbolag. Från och med förste januari 2006 måste även utländska företag som är noterade på de amerikanska börserna också följa lagen. Det förs även diskussioner om att en liknande lag kommer att föras in den europeiska redovisningslagstiftningen, vilket innebär att svenska företag kommer att beröras av lagstiftningen.

Som en konsekvens av detta genomförs omfattande granskningar av den interna kontrollen på Svenska företag. På grund av detta granskningsarbete kom vi i kontakt med Volvo Cars Uddevalla (hädanefter benämnt VCU) som just nu är i full gång med analysen. De sökte studenter som ville genomföra examensjobb hos dem och därav fick vi intresse för ämnet och problemet. Vi ser även detta arbete som ett sätt för oss att skaffa oss viktig kunskap och erfarenhet för vårt framtida arbetsliv.



## 1.2 Problemdiskussion

Under år 2005 träder alltså som tidigare nämnt SOX till fullo i kraft för amerikanska företag och dess dotterbolag runt om i världen. Året därpå är det sedan icke-amerikanska bolag som på något sätt har ett eller flera finansiella instrument noterade i USA. Initialt låg det som sagt ett stort fokus på SOXs effekter när det gäller förhållandet mellan företag och de externa revisorerna, men allt eftersom har den korta men ack så betydelsefulla sektionen 404 fått ett allt större fokus. I en undersökning av 321 amerikanska företag så uppskattar de allra största företagen att de kommer att lägga ner i genomsnitt 35 000 arbetstimmar per år för att anpassa sig till SOX 404 och att det kommer att öka deras nuvarande revisionskostnader med 38 procent (Financial Executive, 2004).

Även i Europa kommer SOX att medföra stora effekter då flera företag kommer att bli tvingade att anpassa sig till SOX antingen genom att de är direkt ägda av amerikanska företag eller att de har någon form av finansiellt instrument noterat i USA. En undersökning genomförd 2002 bland 50 stora europeiska företag visade att intentionerna att till fullo anpassa sig till SOX i Europa i allra högsta grad var mycket seriösa (Credit Control, 2002). Trots detta visade en nyligen gjord undersökning bland europeiska företag att arbetet med att anpassa sig till SOX inte kommit långt på flera håll och att många uppger att en orsak till detta är svårigheten att balansera SOX med IFRSs (International Financial Reporting Standards) förordningar (Marshall & Heffers, 2004).

De eventuella effekterna och konsekvenserna som SOX kommer att innebära har diskuterats i vida kretsar, bland annat av Scott & Marks (2004) och Gifford & Howe (2004). Till nackdelarna hör att det finns en rädsla för att det kommer bli ett alltför stort fokus på att kontrollera verksamheten istället för att bedriva den och att detta kommer att innebära stora kostnader för företagen för att anpassa sig till SOX. De fördelar som lyfts fram är att SOX blir ett incitament för företagen att tydliggöra och se över sina processer, att den interna styrningen och kontrollen blir mer konkret och att rapporteringen av information som sker inom företag verkligen fokuserar på relevanta områden. Dessa fördelar ska då, förhoppningsvis, främja effektiviteten.

I denna magisteruppsats aktualiseras problematiken med SOX och dess hårdare krav på intern kontroll i form av att vi fått i uppdrag av VCU att se över några av deras processer och säkerställa dem gentemot SOX. VCU är ett dotterbolag till Volvo Cars som i sin tur ägs av Ford Motor Company vilket innebär att SOX reglerna kommer att bli gällande för dem under år 2005 och därmed har ett stort arbete framför sig. Förhoppningen, förväntningarna och uppfattningarna på VCU rörande SOX återspeglar ganska bra ovan nämnda förväntade och befarade konsekvenser av SOX. Det finns både en oro att SOX kommer att innebära ett alltför kontrollfokuserat arbete samtidigt som det finns förhoppningar att SOX anpassningen kommer att leda till förbättrade processer.

Självklart är den praktiska sidan av SOX, dvs. själva anpassningen, mycket intressant då lagen lär få en mycket stor genomslagskraft under de kommande åren. Men det finns också två andra aspekter som vi upplever som mycket intressanta. Den första aspekten är





ifall SOX kan leda till kontinuerliga förbättringar. Kommer den allt noggrannare och kontinuerliga kontrollen, dokumentationen och tydliggörandet av processerna i företagen leda till effektivitets förbättringar? Kan det till och med vara så att en SOX-anpassning leder till konkurrensfördelar i form av förbättrade processer? Den andra aspekten är huruvida införandet av SOX kommer att innebära att den interna kontrollen, styrningen och redovisningen framöver i allt högre grad kommer att regleras av överordnande principer och normer, precis som den externa redovisningen traditionellt reglerats av sådana. Detta resonemang kan kopplas till Johnson och Kaplans (1987) debatt om *relevance lost* där de bl.a. argumenterade att den interna styrningen blivit alltför styrd av den externa redovisningen och därmed tappat i effektivitet.

Det är just dessa de ovanstående debatterade eventuella effekter som fångar upp mycket av det som gör det intressant att studera SOX och vad lagen kommer att innebära för företag som kommer att behöva tillämpa den. Frågeställningarna är många och rymmer både förhoppningar och fruktan.

### 1.3 Uppsatsens syfte

Med ovanstående problemdiskussion i åtanke kan denna uppsats syften delas in i två huvudsyften. Det första syftet kommer att handla om att bistå VCU i deras arbete med att anpassa deras verksamhet till SOX. Det andra syftet kommer att bestå av en diskussion huruvida SOX kan komma att innebära att den interna styrningen i allt större utsträckning kommer att fokuseras på kontroll och underordnas övergripande egenskaper relaterade till externredovisningen. Dessutom kommer detta syfte att diskutera ifall den ökade kontroll som SOX innebär kan leda till kontinuerliga förbättringar ur ett processperspektiv. De båda syften avgränsas och preciseras närmare nedan:

1. Det första syftet med uppsatsen är att identifiera kritiska kontrollpunkter i utvalda processer i VCUs verksamhet som är avgörande för att leva upp till SOX 404s anvisningar.
  - För att avgränsa vårt arbete har två mycket signifikanta processer för den finansiella redovisningen valts ut, nämligen leverantörsskulder och anskaffning och avyttring av anläggningstillgångar.
2. Det andra syftet blir att studera huruvida SOX kan tänkas innebära kontinuerliga processförbättringar och om den interna kontrollen och styrningen framöver kommer att vara underordnade övergripande principer och normer precis som den externa redovisningen traditionellt varit. Detta syfte kan delas in i följande två nedanstående områden.
  - För det första kommer det att fokusera på ifall den ökade kontroll som SOX innebär kan leda till kontinuerliga förbättringar ur ett processperspektiv

- För det andra kommer detta att relateras till huruvida SOX innebär att den interna styrningen framöver tenderar att i större utsträckning vara underordnat redovisningsbaserade normer.

## **1.4 Avgränsningar**

Förutom de avgränsningar av uppsatsens syften som vi presenterade ovan har uppsatsen även haft följande avgränsningar:

När det gäller diskussionen kring ifall SOX kan leda till kontinuerliga förbättringar ur ett processperspektiv och ifall SOX innebär att den interna styrningen framöver riskerar att handla om kontroll i stället för värdeskapande styrning kommer denna diskussion endast ske på en teoretisk nivå. Detta innebär alltså att vårt rent praktiska arbete på VCU inte gick in på dessa aspekter.

Denna uppsats bygger endast på vårt arbete på VCU, dvs. det har endast funnits ett fallföretag och fallstudie som underliggande grund för denna uppsats och dess slutsatser. Vi har dessutom avgränsat oss till två specifika processer i vårt arbete. Vilka processer som valdes och orsaken till avgränsningen hade dels sin grund i önskemål från VCU och dels sin grund i vår snäva tidsram för uppsatsen.

I vissa fall har nära organisationsbeskrivningar, processbeskrivningar och internt tillhandahållet material från VCU fått utelämnas eftersom dessa vid ett eventuellt utlämnande kunnat orsaka VCU skada. Vi är medvetna att detta kan orsaka att vissa aspekter i uppsatsen inte blir helt fullständiga, men vår avsikt är att än dock försöka förmedla en så rättvis bild som möjligt.

Vi avgränsar oss också till SOXs lagstiftning om intern kontroll över den finansiella rapporteringen och lämnar därför övriga delar som lagen berör utanför uppsatsen.

## **1.5 Centrala begrepp**

Vi kommer nedan att diskutera och precisera de begrepp som kommer ha en central roll i vår uppsats förutom just SOX. Detta för att ge läsare en tydligare bild av vad som verkligen åsyftas när dessa begrepp diskuteras eller används i olika sammanhang.

### **1.5.1 Intern kontroll**

Eftersom en stor del av vår uppsats kommer att gå ut på att hjälpa VCU att säkerställa att deras interna kontroll uppnår de krav som ställs i SOX vill vi här ge ett förtydligande av hur begreppet intern kontroll kommer behandlas i uppsatsen.

När det pratas om intern kontroll i SOX-relaterade sammanhang är det främst kontroll över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter som åsyftas (Ramos, 2004).



Exakt vad som hör samman med finansiellrapportering och finansiella aktiviteter kan dock i vissa fall vara svårt att avgöra då de flesta aktiviteter inom en organisation på ett eller annats sätt innebär någon form av finansiell rapportering eller har någon finansiell aspekt i sig.

Begreppet intern kontroll kommer därmed i denna uppsats behandlas på det sätt att det åsyftar i någon bemärkelse kontroll av den finansiella rapportering eller en finansiella aktivitet. Däremot kan det i vissa fall vara så att kontroll i sig inte direkt utan indirekt resulterar i en säkrare finansiell rapportering eller finansiell aktivitet. Enligt Green (2004) kan dessutom kontroller vara av både förebyggande och upptäckande karaktär. Begreppet kontroll i denna uppsats innefattar både dessa kategorier av kontroll.

### 1.5.2 Process

I denna uppsats kommer vi att utgå från den definition som Ljungberg och Larsson (2001) tillskriver ordet process, nämligen att:

*En process är ett repetitivt använt nätverk av i ordning länkade aktiviteter som använder information och resurser för att transformera "objekt in" till "objekt ut, från identifiering till tillfredställelse av kundens behov (Ljungberg & Larsson, 2001, s 44)*

Med denna definition innebär alltså begreppet process ett nätverk av aktiviteter där det definieras en tydlig början (kundens behov) och ett klart slut (tillfredställande av kundens behov). När det gäller kunder i denna definition kan dessa innebära organisatoriskt både externa och interna kunder, vilket kommer att beskrivas närmare framöver i uppsatsen.

I denna uppsats kommer vi att arbeta med två processer, leverantörsskulder och anskaffning och avyttring av anläggningstillgångar. Dessa två processer kommer i uppsatsen benämnas som *Accounts Payable* och *Purchase and Disposal of Fixed Assets* då detta motsvarar de interna benämningarna för dessa processer på VCU.

### 1.5.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper

I denna uppsats kommer redovisningens kvalitativa egenskaper att användas och kopplas till SOX. Innebörden av detta begrepp, redovisningens kvalitativa egenskaper, kommer i denna uppsats ha sin grund i Smiths (2000) beskrivning av dessa.

Enligt Smith (2000) har redovisningens kvalitativa egenskaper sin grund i användarnas informationsbehov och utifrån detta behov har vissa kvalitetskrav. Det är dessa kvalitetskrav på redovisningen som i denna uppsats går under begreppet redovisningens kvalitativa egenskaper. En djupare presentation kommer även att ges i kapitlet om redovisningsteori.



## 1.6 Uppsatsens disposition

**Inledning:** I detta kapitel kommer en bakgrund av uppsatsens område att presenteras, en problemdiskussion att föras och uppsatsens syfte att presenteras. Kapitlet kommer även att innehålla, avgränsningar för uppsatsen samt definieringar av vissa centrala begrepp som kommer att behandlas i uppsatsen.

**Metod:** Det här kapitlet kommer att beskriva hur undersökningen och genomförandet av uppsatsen har sett ut, vilka metodikval som har gjorts och motivering till varför de gjordes. Dessutom kommer vi i detta kapitel att diskutera uppsatsens validitet och reliabilitet.

**Sarbanes-Oxley Act:** I detta kapitel kommer en presentation av SOX, sektion 404 och lagens debatterade konsekvenser att göras. Dessutom kommer vi att redogöra för vilka krav som ställs på företag för att leva upp till lagen samt presentera en metodik som kan användas för att anpassa en verksamhet till lagens krav.

**Processteori:** I detta kapitel kommer en presentation av den processrelaterade teori som uppsatsen behandlar att presenteras.

**Redovisningsteori:** I detta kapitel kommer en presentation av den redovisningsrelaterade teori som uppsatsen behandlar att presenteras.

**Empiri:** Här kommer vi att presentera hur vårt arbete på VCU med att anpassa utvalda processer till SOX gick till och vilka resultat det gav.

**Process och redovisningsbaserad analys:** Här kommer vi att genomföra en process- och redovisningsbaserad analys av den anpassning till SOX som gjordes för våra två valda processer i empiri kapitlet.

**Diskussion:** I detta kapitel kommer vi att föra en diskussion kring de aspekter som kom fram i analysen och mer ingående föra fram våra tankar och uppfattningar. Vi kommer att föra dels en processrelaterad diskussion och dels en redovisnings relaterad.

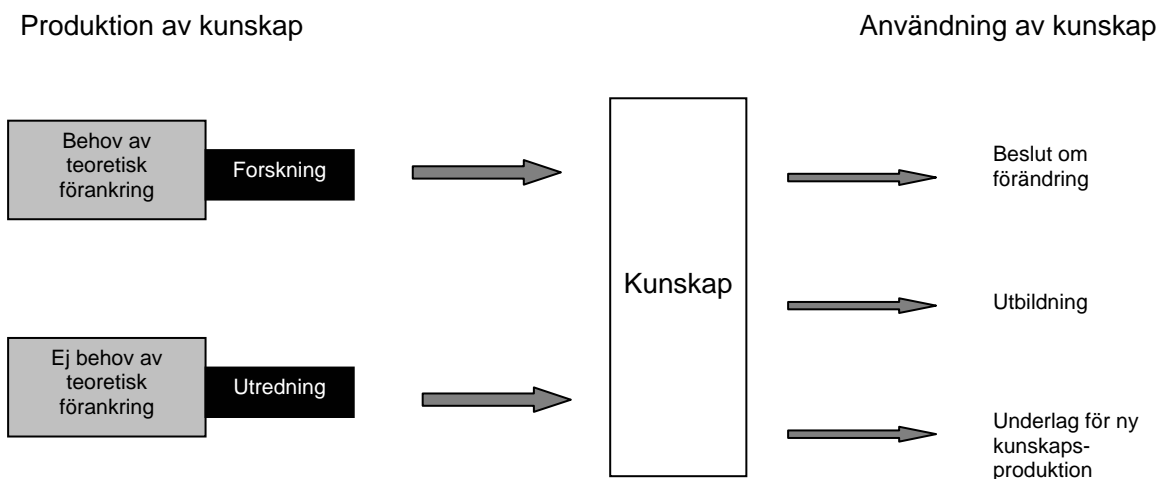
**Slutsats:** Slutligen kommer vi i detta sista kapitel att sammanfatta de resultat och slutsatser vi kommit fram till för våra respektive syften med uppsatsen. Dessutom kommer vi att presentera förslag till vidare forskning inom området.

## 2 Metod

*I metod kapitlet vill vi presentera hur vår uppsats genomfördes och vilka val vi har gjort under arbetets gång och varför vi har gjort dem. Vi kommer även, för att höja läsvärdet, ge förklaringar till andra metodval som vi skulle kunna använt.*

### 2.1 Undersökningsansats

Alla undersökningar tar sin början i ett problem som den som undersöker ska försöka lösa. Problemet bör vara något som författaren är intresserad av och vill skaffa sig ny eller djupare förståelse för. Patel och Davidsson (2003) diskuterar utvecklingsarbete, utredning och forskning som olika metoder som skiljer sig åt i hur de producerar kunskap och hur kunskap används. Syftet med utredning och forskning är att producera kunskap, medan utvecklingsarbetets syfte är att ligga till grund för förändringar. För att skilja på forskning och utredning bör vi titta på hur dessa förhåller sig till teorier. En utredning behöver inte vara kopplad till en teori, medan forskning måste vara förankrat i teori. Båda förhållningssätten leder till att kunskap skapas som har flera användningsområden. Kunskapen kan vara ett underlag för ny kunskapsproduktion, användas till utbildning eller leda till beslut om förändring (Patel & Davidsson, 2003). Detta kan ses i figur 2.1.



Figur 2.1. Produktion och användning av kunskap. (Modifierad efter Patel & Davidsson, 2003, sid. 11)

Det finns många olika typer av undersökningar och en vanlig klassificering är explorativ, deskriptiv och hypotesprövande. När vi inte har tillräcklig kunskap inom ett område som vi ska studera kommer undersökningen vara explorativ. Syftet med en explorativ undersökning är att samla så mycket kunskap som möjligt inom ett speciellt område för att kunna specificera problemområdet. Den explorativa ansatsen används ofta i start-up fasen av en undersökning så att författaren får bättre kunskap inom området för att sedan förmedla detta till läsaren (Patel & Davidsson, 2003).

Om det inom det valda problemområdet finns mycket kunskap samlad och den även är systematiserad i form av modeller kommer undersökningen att vara deskriptiv. Det innebär att författaren beskriver olika förhållanden i dåtid eller i nutid. Författaren begränsar sig till några få olika aspekter av fenomenet som ska undersökas. Beskrivningen av dessa aspekter är sedan detaljerad och grundlig (Patel & Davidsson, 2003).

När det finns ännu mer omfattande kunskap, och teorier har skapats, inom det undersökta området så används det hypotesprövande synsättet. Det innebär att författaren kopplar antagande från teorierna till förhållanden i verkligheten i syfte att bevisa att det finns ett samband. För att lyckas med en hypotesprövande undersökning så måste den utföras på ett sätt så att det inte finns några möjligheter att något annat än hypotesen påverkar resultatet i undersökningen (Patel & Davidsson, 2003).

### **2.1.1 Undersökningsansats i uppsatsen**

Vi kan se vår uppsats ur två olika synvinklar. Det första syftet som har koppling till det praktiska arbetet som vi gör för VCU har en undersökande ansats. Det andra syftet vi har presenterat tar, enligt föregående styckes diskussion, en forskningsansats där vi kopplar befintlig teori till vår undersökning. Syftet med båda ansatserna är att skapa kunskap som sedan kan användas som underlag för förändring, utbildning eller ligga till grund för ny kunskap.

Vi har också valt att till en början utföra explorativ undersökning där vi läser in oss på ämnet och samlar information för att kunna skapa oss en bild av området vi praktiskt och teoretiskt kommer att arbeta inom. Den explorativa undersökning resultat kommer presenteras främst i de avsnitt som presenterar teorier och modeller. Efter det skiftar vi fokus mot att utföra deskriptiv undersökning för att presentera vår empiri, analys och slutsats.

Vi ser vårt arbete på VCU som ett utrednings och utvecklingsarbete. Den kunskap som vi får fram kommer förhoppningsvis användas som underlag till beslut inom VCU eller ligga till grund för ny kunskapsproduktion. Eftersom undersökningen endast görs på ett fallföretag kommer den kunskap som tas fram ha ett väldigt avgränsat användningsområde, men tillsammans med liknade undersökningar på andra fallföretag kan kanske generella slutsatser dras.

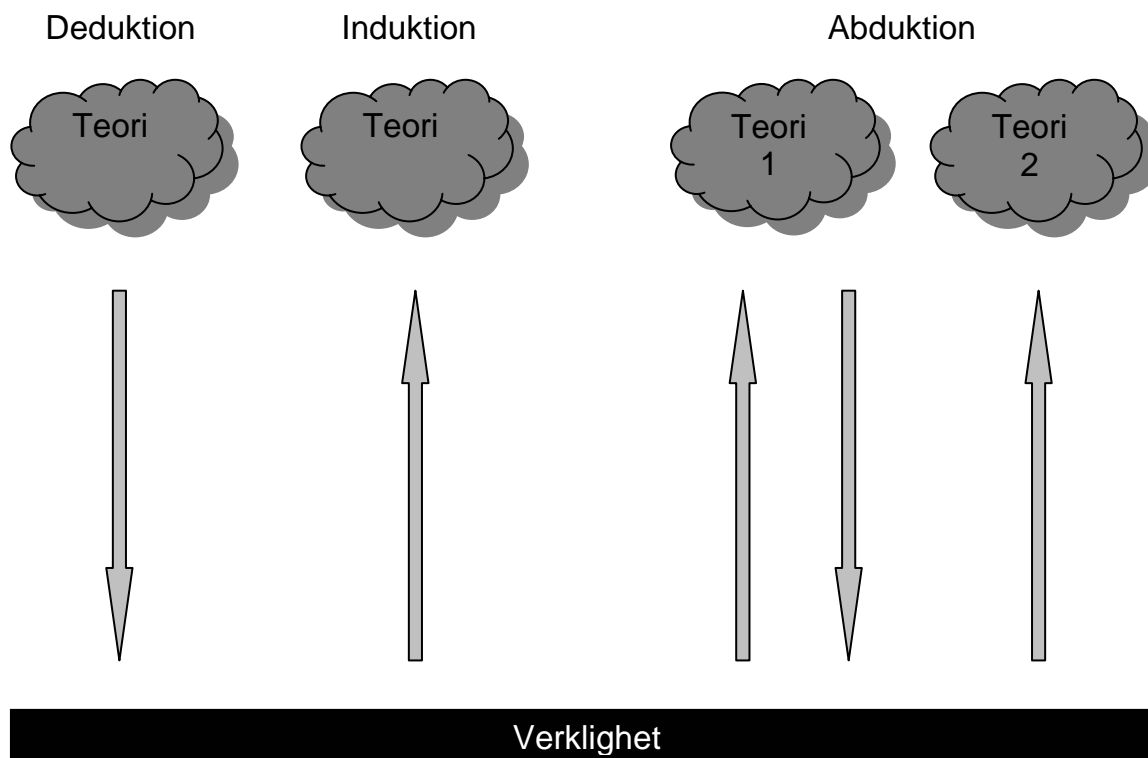
## **2.2 Relationen mellan teori och empiri**

Vid uppsatsens produktion är det viktigt att författaren kan relatera verkligheten till teorier och vice versa, se figur 2.2. Det finns enligt Patel och Davidsson (2003) tre sätta att göra denna koppling på, deduktion, induktion och abduktion.

Deduktion tar sin utgångspunkt i generella principer och existerande teorier. Dessa principer och teorier används för att dra slutsatser om enskilda fall. Från teorierna

utvecklar författaren hypoteser som sedan empiriskt testas i det enskilda fallet. Genom det deduktiva angreppssättet anses objektiviteten stärkas eftersom utgångspunkten tas från en existerande teori (Patel & Davidsson, 2003).

Vid det induktiva angreppssättet studeras problemområdet utan att först koppla det till en teori. Författaren kommer därefter att använda insamlad data och empiriska upptäckter för att skapa en teori. Abduktion är en kombination av deduktion och induktion. Från ett enskilt fall utvecklar författaren en hypotes som kan förklara fallet, dvs. ett förslag till en teori. Som nästa steg så testas hypotesen eller teorin i några nya fall. Detta medför att den första teorin kan utvecklas och bli mer omfattande och då bli mer generell (Patel & Davidsson, 2003).



Figur 2.2. Relationen mellan teori och verklighet. (modifierad efter Patel & Davidsson, 2003, p. 25)

### 2.2.1 Relationen mellan teori och empiri i uppsatsen

Vår uppsats kommer ha ett deduktivt angreppssätt, där vi lägger vår grund till uppsatsen i teorin kring SOX och de teorier som vi anser är relevanta för vår undersökning. Den teori vi studerar initialt kommer sedan att styra vårt arbete med att identifiera kritiska kontroller i två processer. De intervjuer vi kommer att genomföra under vårt ex-jobb kommer att ligga till grund till de empiriska data som presenteras med en utgångspunkt ur relevant teori.



## 2.3 Urval

Det finns två typer av urvals modeller, sannolikhetsurval eller icke-sannolikhetsurval. Sannolikhetsurval gör det möjligt att beräkna statistiska störningar, genom att varje enhet av populationen har en möjlighet att bli utplockad för undersökningen. För det icke-sannolikhetsurvalet använder författaren sin subjektiva bedömning för att välja urvalet. Det innebär att metoden bygger på kvalitativa och intuitiva bedömningar. Det som talar emot sannolikhetsurval är dock att det är väldigt tidskrävande och dyrt. Det är därför upp till författaren att bestämma vad som är det viktigaste för undersökningen, kvalitet och validitet eller tid och pengar (Lekvall & Wahlbin, 2001).

### 2.3.1 Urval i uppsatsen

I vår uppsats kommer urvalet att vara icke-sannolikt. Vi kommer helt och hållet att gå på kvalitativa bedömningar över vilka som deltar i vår undersökning. Det som är vårt kriterium för urvalet är att respondenter ska på något sätt ha en koppling till de två processer vi ska granska, *Accounts Payable* och *Purchase and Disposal of Fixed Assets*. I och med att vi har ett uppdrag från VCU så är urvalet givetvis till viss del styrt av detta uppdrag, men vi har haft en stor frihet att välja ut respondenter. För att få reda på vilka respondenter som är intressanta för vårt urval har vi haft pilotintervjuer med olika anställda. På detta sätt har vi fått information om vilka personer som är intressanta att bearbeta vidare. Vilka vi intervjuat under våra pilotintervjuer och djupintervjuer listas nedan. Vi har också genom nära samarbete med en annan uppsatsgrupp, bestående av Patrik Rojecki och Fredrik Sidnäs från Lunds Universitet som producerat de processkartor vi använder, fått information om vilka vi bör intervjuas till vår undersökning. Dessutom har vi genom diskussioner med denna uppsatsgrupp även erhållit en djupare förståelse och insikt i de processer vi valt att arbeta med. Vår handledare på VCU, Kristoffer Råvik, har givetvis också gett oss information om vilka personer vi bör ha med i vårt urval.

- Helena Myrbäck, Fakturahandläggare
- Håkan Thilander, Avdelningscontroller
- Jonas Ström, Redovisningsansvarig
- Mikael Ljungström, Avdelningscontroller
- Simone Jarsumbek, Fakturahandläggare
- Synnöve Helander, Ekonomichef
- Sören Nilsson, Teknikchef monteringsfabriken

## 2.4 Datainsamling

För datainsamling kan författaren använda två olika metoder, kvantitativ och kvalitativ. Metoderna är inte helt oförenliga utan endast två ändpunkter på en linje. De kan i viss grad komplettera varandra genom att undersökningar bli en kombination av kvalitativ och kvantitativ datainsamling. Vilken metod författaren väljer beror på vad problemformuleringen och syftet är med undersökningen (Patel & Davidsson, 2003).





### **2.4.1 Kvantitativ datainsamling**

Kvantitativ datainsamling ger författaren data som kan uttryckas i siffror och bli statistiskt analyserad. Om författaren vill ha information och data rörande ett stort antal respondenter utan specifik information om populationen, för att göra statistiska generaliseringar, då lämpar sig den kvantitativa metoden bäst. Sättet som data insamlas på är formaliserad och strukturerad, och respondenter har få valmöjligheter i sina svar (Patel & Davidsson, 2003).

### **2.4.2 Kvalitativ datainsamling**

Kvalitativ datainsamling är inriktat på mjuk data som fås från, t.ex. kvalitativa intervjuer och tolkande analyser, vanligtvis verbala analyser. Författaren vill med hjälp av kvalitativ datainsamling få så mycket data och information som möjligt från ett fåtal respondenter för att få en så verklig bild som möjligt, men också för att få djup i studien. Datainsamlingen ger författaren större flexibilitet och det är också upp till författaren att göra tolkningen av respondenters svar. Med att själv göra tolkningen uppstår en risk av att författaren kan, om undersökningen är genomförd på ett dåligt sätt, påtagligt påverka resultatet. Med ett mindre formaliserat angreppssätt är det viktigt att författaren undviker att påverka respondenters svar (Patel & Davidsson, 2003).

### **2.4.3 Datainsamling i uppsatsen**

Vår datainsamling kommer främst grunda sig i kvalitativ data som vi får fram genom våra intervjuer. Vi motiverar detta val genom att vårt arbete kräver intervjuer som går in på djupet hos ett fåtal nyckelpersoner inom VCU. Vi är dock medvetna att valet av att främst använda kvalitativ data kan leda till att vi i större utsträckning påverkar denna uppsats resultat. Vi vill också ha maximal flexibilitet för vår undersökning genom att vi får möjligheten att ställa kompletterande frågor och ge förklaringar till respondenterna så att de verkligen uppfattar frågorna som vi vill att de ska uppfattas. Detta ger oss även möjlighet att få kompletterande svar från respondenter när det var något vi inte förstod i deras svar. Intervju kontra enkäter tas upp i nästa stycke och de ligger till grund för motiveringen av vårt val och tillvägagångssätt för datainsamlingen. Det är även viktigt för oss att ha ett nära samarbete med olika personer i organisationen för att lösa vår praktiska uppgift och detta kommer med all sannolikhet innebära att vi finner mycket viktig data denna väg.

## **2.5 Intervju kontra enkäter**

Intervjuer ger författaren större flexibilitet i undersökningen än när enkätundersökningar används. När författaren är ute efter att finna kvalitativ data är intervjuer att föredra, men om syftet är att få fram kvantitativ data gör han/hon bäst i att använda enkätundersökningar. Det finns dock en stor frihet i hur författaren vill strukturera intervjun och på så sätt få fram information som är mer kvalitativ eller mindre kvalitativ och mer kvantitativ. Därför är det viktigt att strukturen på intervjun skapas för det syfte



som intervjun ska stödja. En av nackdelarna till intervjuer är att de har en större benägenhet att skapa skevhet. Detta eftersom intervjuarens subjektiva syn kan påverka resultatet och därför är intervjuer svårare att analysera än enkätundersökningar (Bell, 2000).

I en intervju är inte tvetydigheten lika stor del som vid enkäter, eftersom intervjuaren alltid har en möjlighet att tydliggöra och ge exempel direkt. Det är dock många punkter som kräver ett visst övervägande innan författaren sätter igång med intervjuer. Det kan röra sig om att inte ställa ledande frågor som påverkar objektiviteten, att fråga en fråga åt gången för att inte röra till svar från respondenten, att intervjuaren måste försöka inge förtroende och skapa en god kontakt med respondenten och se till att alla svar dokumenteras på ett tillfredställande sätt (Bell, 2000).

Det finns många olika sätt att genomföra intervjuer och strukturen har olika nivåer av formaliseringen. Om intervjun är formaliserad i stor utsträckning blir det enklare att organisera och kvantifiera svaren, men samtidigt kan en icke formaliserad intervju ge mycket information samt ge mer utrymme till respondentens egna åsikter (Bell, 2000).

Om vi tittar på vad det är som kan leda till skevhet i en intervju så kan det komma från många faktorer. Det kan dels vara att respondenten har ett underliggande önskemål att tillfredställa intervjuaren, dels att det finns någon antagonism mellan intervjuaren och respondenten eller att intervjuaren försöker styra svaren så att de stödjer intervjuarens teori. Dessa effekter brukar kallas *respons-* eller *intervjueffekter* (Borg 1981 i Bell 2000, sid. 123). Andra anledningar till skevhet kan uppstå om det är mer än en person som genomför intervjuer med olika respondenter. Faktum är att det är väldigt svårt att undvika skevhet så intervjuare bör istället fokusera på att skevhet existerar och tänka på det vid deras analys av intervjumaterialet (Bell, 2000).

### 2.5.1 Tillvägagångssätt vid intervjuer i uppsatsen

Vår intervjumethodik kommer att vara informella men till viss del styrda/fokuserade. Intervjuerna kommer att vara informella eftersom de kommer att genomföras i flera steg och det finns inte en fast intervjumall att bygga dem på. Istället så kommer intervjuerna att växa fram från respondentens svar kring de avgränsade områdena. Detta val ger oss friheten att få maximal nytta av respondenters kunskaper. Vi kommer därför att kunna arbeta flexibelt och ställa kompletterande frågor.

Att vi sitter på arbetsplatsen och arbetar medför att informella intervjuer passar oss bättre då övrig personal kan se oss som en del av företaget och inte som externa intervjuare, de ger oss en möjlighet att smälta in i organisationen. Vi är medvetna att detta kan både skapa och eliminera skevhet. Därför försöker vi att granska oss själva och respondenter för att identifiera eventuell skevhet då det kan orsaka vissa intervjueffekter. Att vi är en del av företaget och även får betalt kan självklart påverka vår neutralitet, men vi anser oss ha kunnat bevara vår objektivitet under hela uppsatsens gång. Vi ser även att skevheten kan minskas eftersom personalen kan vara öppnare mot oss som arbetar på företaget. Det



finns dock en risk att det uppstår skevhet på grund av att intern kontroll kan vara väldigt känsligt då personal kan vara oroliga för att vi är där för att finna syndabockar. Detta är dock inte vårt uppdrag och vi kommer att förmedla detta på bästa sätt till respondenter och även trycka på att det är av stor vikt för företaget, oss själva och personalen att det skapas en så sann bild som möjligt av den interna kontrollen.

Intervjuerna vi genomförde varade oftast av mellan en halvtimme till en timme. I enstaka fall skedde endast en intervju med någon individ. Detta berodde främst på att vi redan vid första tillfället fick tillräcklig information och att ytterligare intervjuer ej behövdes. Några personer intervjuades dock istället ett flertal gånger, främst de som hade övergripande ansvar för processerna.

## **2.6 Källor**

Det är två typer av källor som kan användas av författaren, primärdata och sekundärdata. Skillnaden på primärdata och sekundärdata är närheten till källan av data (Patel & Davidsson, 2003).

### **2.6.1 Primärdata**

Primärdata är den information som författaren själv tagit fram genom undersökningar, intervjuer och observationer. Data är också insamlad för första gången och finns därför inte dokumenterad (Dahmström, 2000). Den sökta informationen är specifik för problemområdet därför är det fördelaktigt om en kombination av olika sätt att samla in primärdata användas i studien. Det är inte speciellt vanligt att författaren endast använder primärdata i sin undersökning, eftersom det oftast i den inledande fasen krävs underökning av befintlig data för att formulera ett problemområde (Lekvall & Wahlbin, 2001).

### **2.6.2 Sekundärdata**

Sekundärdata har blivit insamlad för ett annat syfte av en annan författare. Exempel på sekundärdata är böcker, forskningsrapporter och artiklar. Eftersom sekundärdata har samlats in i ett annat syfte finns det risk att användbarheten för den kan ifrågasättas, men det kan fungera som ett utmärkt komplement till primärdata (Dahmström, 2000). Det är dock möjligt att genomföra en studie med endast sekundärdata, men då finns det viss risk att användbarheten av resultatet blir lågt (Lekvall & Wahlbin, 2001).

### **2.6.3 Källor i uppsatsen**

I uppsatsen kommer vi att använda oss av både primärdata och sekundärdata. Primärdata kommer att bestå av den information som vi får tag i under projektets gång, dels genom intervjuer men också genom mer informellt informationsutbyte som sker dagligen genom samtal med anställda. Det kommer att medföra att vissa källor kommer vara ”avsiktliga”,



dvs. att de används i enlighet med vad de skapades för och "oavsiktliga", dvs. att forskaren använder källan i ett annat syfte än det som var tänkt från börja (Bell, 2000). Eftersom vi kommer att befinna oss i den organisation vi undersöker under studien kommer vi ha stora möjligheter att skaffa oss både "avsiktlig" och "oavsiktlig" primärdata vilket förhoppningsvis ska höja läsvärdet och förbättra uppsatsens slutresultat. Eftersom vi dock kommer ta del av hemlig och känslig data kan viss information tas bort i den akademiska rapporten och vi hoppas läsare kommer att ha förståelse för detta.

När det kommer till att granska källors äkthet och autenticitet kommer vi inte att göra någon större granskning. Givetvis kommer vi att kritiskt granska källor, men vi utgår ändå från att angivna författare är upphovsmän och att källan är vad den utger sig för att vara. Samt att vi kan lita på de anställda vi intervjuar att de är de som de utger sig att vara.

Vår studie kommer också att bygga på data från en annan uppsats som skrivs på samma avdelning på VCU under uppsatsperioden. Uppsatserna är på två olika avgränsade områden, men vår uppsats kommer att bygga vidare på information från den andra. Trots att det är sekundärdata är tillämpningen mycket hög då den är skapad som ett underlag till vår studie. De delar som är av vikt för vår uppsats kommer att presenteras i teori avsnittet. Vi vill dock påpeka att vi är medvetna att det finns en risk att fel i denna uppsats även kan slå igenom på vår.

Som sekundärdata kommer också litteratur från tidigare kurser i vår utbildning att användas samt böcker och artiklar som vi finner på biblioteket och på databaser via Internet. Vi har använt oss av Business Source Premier, Google och GUNDA vid litteratursökningar. VCU intranät har också varit en stor informationskälla för oss. De sökord som använts är Sarbanes-Oxley Act, SOX, Section 404, Total Quality Management, process, reengineering och relevance lost. Sökorden har använts enskilt och i olika kombinationer för att uppnå bästa möjliga sökresultat. Vi har även genom funnen litteratur hittat hänvisningar till andra källor.

## **2.7 Validitet och reliabilitet**

Felaktigheter i det undersökta området kan uppstå då mätmetoden är ofullständig. Denna ofullständighet kan vara av två slag, låg validitet och låg reliabilitet. Det är väldigt viktigt att begrunda en undersöknings validitet och reliabilitet eftersom detta påverkar kvaliteten på studien (Lekvall & Wahlbin, 2001).

### **2.7.1 Validitet**

Validiteten är till för att visa på om det som författaren syftade till att mäta eller beskriva verkligen uppnåddes (Bell, 2000). Validiteten visar oss också om mätprocessen är fri från systematiska och slumpmässiga fel. Det är svårt och nästan omöjligt att bevisa att en undersökning har hög validitet. För att kunna bevisa att en undersökning har hög validitet så måste författaren jämföra sitt resultat med resultatet från en undersökning av samma



område men som har använt en annan metodik, och vidare måste det vara känt att denna metodik ger ett korrekt resultat (Kinnear & Taylor, 1996).

### 2.7.2 Reliabilitet

Reliabilitet ger oss information om studien är fri från slumpmässiga fel och då ger oss samma resultat som om den skulle göras på exakt samma sätt vid olika tillfällen (Bell, 2000). Ett antal faktorer kan påverka reliabiliteten t.ex. skillnader i individers karaktärer, dvs. hälsa, uthållighet, motivation etc., variation mellan olika intervjuare, och slumpmässiga faktorer, så som att respondenten tröttande på att svara på en enkätundersökning. I de flesta fallen orsakas dock låg reliabilitet av att författaren inte lyckats med att definiera mätmetoden tillräckligt smalt (Lekvall & Wahlbin, 2001).

### 2.7.3 Validitet och reliabilitet i uppsatsen

Det är svårt att påvisa att vår uppsats har en hög validitet då undersökningen är baserad på informella intervjuer. Vi har dock genom våra pilotintervjuer och samtal med anställda försökt bilda oss en uppfattning om vilka som var mest lämpliga för att svara på våra frågor. Till en början studerade vi SOX litteratur och de processer som vi skulle undersöka, även här genomfördes intervjuer för att få bättre förståelse för processerna och vilken personal som utförde de olika aktiviteterna. Vi anser att vi lyckades med att identifiera de nyckelpersoner som vi var tvungna att intervjua för att kunna ge en bra beskrivning av situationen. Vi är dock medvetna om att resultatet skulle få en högre validitet om vi kunnat intervjua fler personer och sedan bett olika personer att kommentera andras svar. Detta har inte varit möjligt då vi har haft en begränsad tidsram. Vi har dock i viss mån kunnat göra krossreferenser med tidigare gjorda undersökningar inom VCU, men då dessa inte gav oss information om vem som hade lämnat svaren tappade denna krossreferens i värde. Det gav oss dock ett visst stöd till vilka frågor som var mindre utforskade. Vi har också i vissa fall haft möjlighet att låta några respondenter som sitter med en övergripande bild över de två berörda processerna att gå igenom vår empiri som bygger på deras och deras kollegors svar.

När det gäller reliabiliteten i uppsatsen så är det svårt för oss att undvika skillnader i respondenters karaktärer och faktorer som kan påverka deras motivation till att svara på våra frågor. Ett av de största problemen har varit att få respondenter att avsätta tid till intervjuer då det under uppsatsens skrivande varit stora förändringar inom VCU. Detta har i vissa fall medfört att respondenter varit stressade under intervjuer och detta har med all sannolikhet påverkat svaren. Vi har försökt undvika detta genom att genomföra upprepade intervjuer med respondenter för att få tydligare svar när något varit otydligt. Vi har också som tidigare nämnt försökt att undvika skevhet vid intervjuerna och även kritiskt granska svaren för att på så sätt kunna öka reliabiliteten i undersökning.

## 3 The Sarbanes-Oxley Act

*I detta kapitel kommer vi först att ge en kort introduktion till Sarbanes-Oxley Act, precisera innebörden av sektion 404 och därefter presenterar vi debatterade för och nackdelar med SOX. Kapitlet kommer sedan att avslutas med att vi mer ingående beskriver vad som krävs för åtgärder av ett företag för att anpassa sig till SOX.*

### 3.1 SOX och sektion 404

I december 2001 uppdagades en av de allra största företagsskandalerna i USA då energijätten Enron försattes i konkurs och det upptäcktes att företaget ända sedan 1997 redovisat alldeles för stora vinster. Inte långt därefter uppdagades ännu en skandal då det visade sig att USAs näst största telekomföretag, Worldcom, avsevärt manipulerat med sina siffror för att förbättra sitt resultat. Efter att USA hade skakats i sina grundvalar av dessa stora skandaler växte en opinion i landet som krävde ordentliga krafttag för att motverka att sådana här skandaler upprepades i framtiden. Detta ledde till att en ny lag, Sarbanes-Oxley Act, antogs i USA den 30 juli 2002 för att försöka återställa allmänhetens förtroende för företagen och aktiemarknaden. I ett initialt skede fokuserades den största uppmärksamheten på SOX effekter främst på områden som revisionsbyråernas oberoende men på senare tid har fokus allt mer förts över på den något korta, men ack så betydelsefulla sektionen 404. SOX sektion 404 visas i sin helhet i figur 3.1 (McNally, 2004).

#### **SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.**

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

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

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

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

Figur 3.1. Utdrag ur "The Sarbanes-Oxley Act of 2002". ([www.law.uc.edu](http://www.law.uc.edu))





Sektion 404 har alltså titeln "*Management Assessment of Internal Controls*" och innebär kortfattat att företag måste se till att dess ledning garanterar och ansvarar för att upprätta och underhålla en adekvat intern kontrollstruktur och tydliga procedurer för finansiell rapportering samt att externa revisorer styrker att så faktiskt är fallet (Green et al., 2004; Levinsohn, 2004b).

### 3.1.1 Debatterade för- och nackdelar med SOX

Efter det att SOX antogs har det debatterats intensivt vilka konsekvenser som den nya lagen kommer att innebära. Det finns argument både för att SOX kommer att medföra signifikanta fördelar samtidigt som det finns argument för att SOX kommer att innebära väsentliga nackdelar. Vi ska här kort försöka sammanfatta de mest vanligt förekommande argumenten och frågeställningarna kring SOX-effekter och konsekvenser.

Det som kanske är den mest direkta och kortsiktigt påtagliga nackdelen för företaget när det gäller SOX är de dramatiskt ökade kostnader som lagen kommer att innebära. Gifford och Howe (2004) identifierar tre avgörande faktorer till varför kostnaderna kommer att öka för företagen, nämligen:

- Eftersom SOX ställer krav på revisionsbyråernas oberoende kommer dessa inte längre att kunna erbjuda för dem lönsamma tilläggstjänster, såsom exempelvis managementkonsulter, till sina kunder längre. Detta kommer troligen på sikt att medföra att revisionsbyråerna höjer avgifterna för sina tjänster framöver.
- De nya SOX kraven kommer också att innebära att företag i större grad behöver köpa in externa revisionstjänster.
- Slutligen så kommer framförallt de interna kostnaderna för revision och ökad kontroll att kraftigt påverka företagens kostnader.

Att kostnaderna för både extern revision och intern kontroll kommer att öka, och de facto redan har ökat, har påvisats av ett flertal undersökningar. I en undersökning av 321 amerikanska företag presenterad i *Financial Executives* mars/april upplaga år 2004 uppskattar de allra största företagen att de kommer att lägga ner i genomsnitt 35 000 arbetstimmar per år för att anpassa sig till SOXs sektion 404 och att det kommer att öka sina nuvarande revisionskostnader med 38 procent (Financial Executive, 2004). En senare undersökning visar dock att företagen under sommaren 2004 kraftigt fick revidera upp sina uppskattade kostnader till att de skulle kosta upptill 62 procent mer än vad som tidigare var beräknat (Levinsohn, 2004b). Ytterligare en undersökning visar att trots att företagen upplevt dessa kraftigt ökade SOX-relaterade kostnader så har endast 33 procent av amerikanska företag avsatt en specifik post för SOX-relaterade kostnader i sin budget för nästkommande år. Det finns dock de som hävdar att ökade kostnader faktiskt kan vara bra för implementeringen av SOX. Michael Oxley, en av lagstiftarna bakom SOX, menar bland annat att hade inte SOX kostat något för företagen hade lagen inte heller betytt något för dem (Barlas, 2004).



En annan, kanske mer långsiktig nackdel, är att SOX kraven kommer att leda till att ett alltför stort fokus läggs på att kontrollera arbetet i verksamheten istället för att verkligen utföra det (Scott & Marks, 2004). Detta är även något som Gifford och Howe (2004) resonerar kring när de menar att alla restriktiva kontroller och regler som SOX innebär riskerar att medföra att företag är mycket försiktiga vid nyinvesteringar eftersom dessa oftast innehåller stora finansiella redovisningsaspekter. Resultatet, menar de, blir alltså att företag på grund av SOX avstår att göra investeringar som troligen annars hade varit lönsamma för deras verksamhet.

Trots att flera undersökningar visar att SOX kommer att medföra att kostnaderna ökar inom företag så finns det vissa som hävdar att dessa kostnader kommer att finansiera sig själva långsiktigt. Detta eftersom förbättrade kontroller och dokumentation kommer att innebära att bedrägerier inom företag kommer att minska, men framförallt att en ökad tydlighet och förbättrad dokumentation av processerna inom verksamheten väsentligt kommer att effektivisera ett företags verksamhet (Scott & Marks, 2004).

Just att en SOX anpassning kommer att medföra en förbättrad effektivitet hos många företag är ett av de främsta argumenten för att SOX verkligen innebär något positivt för företagen. Scott och Marks (2004) menar vidare att för att överhuvudtaget kunna leda och styra ett företag effektivt så krävs det tydliga och bra processer. Detta påstående styrks från många håll och bland annat av Roderick Hills, före detta ordförande i Securities and Exchange Commission, som påstår att företagets anpassning till SOX faktiskt skapar värde för dem (Barlas, 2004).

Ett annat argument för SOX, och en av de främsta intentionerna med lagen, var och är självfallet att förbättra allmänhetens förtroende för företagen och aktiemarknaden. Denna förhoppning om ett förbättrat förtroende från allmänheten hör nära ihop med en av de andra intentionerna med SOX, nämligen huruvida lagen kommer att förbättra företagets etik och moral. Detta är något som Verschoor (2004) argumenterar för då han menar att en av de främsta effekterna SOX skulle kunna innebära en större benägenhet för människor inom företag att verkligen säga ifrån då de märker att det förekommer någon form av felaktighet.

En annan eventuell konsekvens av SOX regelverk som det spekuleras om är huruvida företag i en allt större utsträckning kommer att outsourca de delar av sin verksamhet som inte räknas som kärnverksamhet. Detta för att på så sätt själva inte behöva påta sig ansvaret att säkra dessa delar av verksamheten till SOX och istället lämna över detta ansvar till specialister inom specifika områden (Gifford & Howe, 2004). Ytterligare en konsekvens kan vara att icke-amerikanska företag avstår att notera sig på börserna i New York och istället väljer andra börser. Ett exempel på detta har redan inträffat då Air China valde att notera sig på Londonbörsen istället för i New York och en orsak till detta som det spekulerats i kan vara just de hårda krav som ställs av SOX (The Economist, 2004).



### 3.2 Kontrollaktiviteter och funktioner för anpassning till SOX

För att vara kapabel att upptäcka eventuella risker menar Scott Green (2004) i sin bok *Manager's Guide to the Sarbanes-Oxley Act – Improving Internal Controls to Prevent Fraud* att ledningen måste ha en förståelse för vilka olika former av risker det finns och varifrån dessa härstammar samt vilken effekt de kan tänkas ha eller få. Det räcker dock inte med att enbart förstå vilka risker som kan drabba en, utan adekvata och effektiva kontroller för att förebygga eventuella risker måste installeras.

Green (2004) menar vidare att kontroller av sin natur antingen kan vara förebyggande eller upptäckande och ett företags möjligheter att skapa effektiva kontroller är beroende av dess förmåga att inse detta och inte enbart fokusera på den ena eller andra typen av kontroll. Det är alltså viktigt att det i en process finns kontroller som både förebygger att eventuella risker uppkommer och att det finns kontroller vars syfte är att upptäcka ifall riskerna uppstår trots dessa förebyggande kontroller.

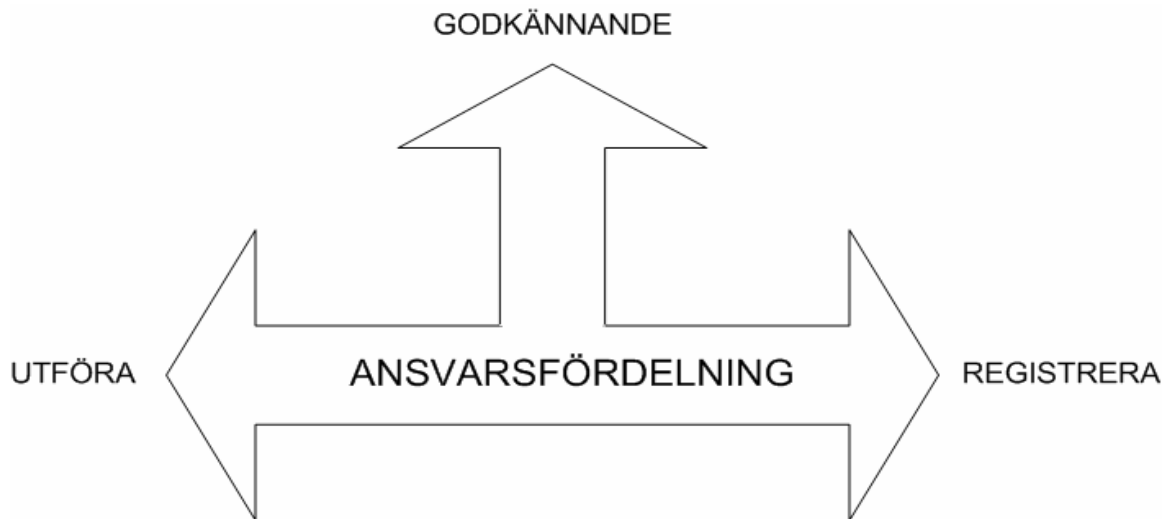
För att ett företag ska kunna anses ha anpassat sig till de krav som SOX ställer och därmed kunna uppvisa att det finns tillfredställande interna kontroller menar Green (2004) att det krävs att dessa kontroller försäkrar följande:

- Att den finansiella rapporteringen är precis och underordnad rådande redovisningsstandarder.
- Att registreringar av transaktioner är sparade och finns tillgängliga på ett sådant sätt att de enkelt kan kontrolleras.
- Att de tillgångarna ett företag besitter förfogas på det sättet som företaget är befogat att använda dem.

För att klara av dessa krav rekommenderar Green (2004) att det alltid finns åtminstone två kontrollpunkter för varje aktivitet. Green anger även fyra former av kontroll som är väsentliga för att verkligen anpassa sig till SOX:

- *Prestation mätning*: Denna form av kontroll används främst för att försäkra sig att medarbetare verkligen utför ett önskat beteende och håller sig borta från oönskade.
- *Informationsbehandling*: I den omvärld vi lever i idag är det nästintill omöjligt att kontrollera ett företag ifall det inte finns kontroller för vilken information som sprids från företaget. När det gäller SOX handlar denna informationskontroll främst om kontroll av finansiell information och rapportering.
- *Fysiska kontroller*: För att säkra det egna företaget för sådana aspekter som inbrott, bränder, och otillåten utförelse av material från företaget behövs fysiska kontroller såsom lås, vakter och larmsystem.

- *Ansvarsfördelning*: Möjligtvis den viktigaste formen av kontroll för att anpassa sig till SOX. Genom att sprida ut ansvaret över funktionerna i en process uppstår det automatiskt flera kontroller då inte en och samma person är inblandad i hela processens flöde samtidigt som flera personer och instanser måste godkänna och utföra tagna beslut. Green (2004) delar in ansvarsområden i tre kategorier; utförande, godkännande och registrering enligt figur 3.2.



Figur 3.2 Visuellt illustration av ansvarsfördelning. (fritt från Green, 2004)

### 3.3 Dokumentation av kontroller

Ett avgörande verktyg för ett företag att redovisa att det verkligen har säkerställt sin verksamhet till SOX är genom att uppvisa en ordentlig dokumentation. Dokumentationen ska innehålla en tydlig beskrivning om att de interna processerna grundligt och metodiskt reviderats och att det finns adekvata kontroller inom dem som försäkrar att den finansiella rapporteringen blir tillfredställande. Michael Ramos (2004) menar i sin bok "*How to Comply with Sarbanes-Oxley Section 404 – Assessing the Effectiveness of Internal Control*" att en gedigen dokumentation, förutom att säkerställa verksamheten till SOX, kan innebära två stora fördelar för ett företag. För det första bör en grundlig dokumentation innebära en betydligt förbättrad och pålitlig intern kontroll och därmed även en ökad effektivitet. För det andra kommer en grundlig dokumentation effektivisera och förbättra möjligheterna att kontinuerligt mäta interna prestationer, vilket även detta kommer att öka ett företags effektivitet och förbättra dess prestationer.



Vad är det då som företaget behöver dokumentera för att visa att verksamheten når upp till de krav som SOX ställer? Ramos (2004) ställer upp fyra kritiska punkter:

- En sammanlänkning av det som ska kontrolleras och hur själva kontrollerna ska genomföras.
- En beskrivning av hur själva kontrollen går till väga för att uppnå att kontrollobjektivet nås.
- Information om:
  - Hur transaktioner initieras, registreras, processas och rapporteras.
  - Flödet av transaktioner för att kunna identifiera var felaktigheter i form av misstag eller bedrägeri har begåtts.
- Beskrivning av:
  - Hur kontrollproceduren kommer att appliceras.
  - Vem som är ansvarig för respektive kontroll.
  - Hur ofta kontrollen genomförs.

För att dokumentationen ska anses som tillräcklig menar Ramos (2004) att den ska kunna användas av ledning och oberoende revisorer för att genomföra följande:

- Avgöra huruvida befintliga kontroller är tillräckliga. Är de inte det behöver nya införas och sedan dokumenteras.
- Skapa en miljö där kontroller av processernas aktiviteter effektivt kan fungera och operera.
- Tidigt förebygga eller upptäcka fel i den finansiella rapporteringen.

### **3.4 Metodik för att säkerställa den interna kontrollen**

Moeller (2004) presenterar i sin bok *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules* en generell metodik för att revidera den interna kontrollen inom företag och för att säkerställa att denna uppfyller de krav som SOX sektion 404 ställer. Modellen innehåller sju stycken steg som successivt bör genomgå, vilka vi nedan kommer att beskriva. I senare kapitel kommer vi att koppla denna modell till processteori respektive redovisningsteori.

#### **1. Identifiera och välj ut nyckelprocesser**

Varje organisation rymmer ett stort antal finansiella och operationella processer och för att säkerställa ett företags verksamhet ur ett SOX sektion 404 perspektiv är det viktigt att initialt identifiera de processer som är finansiellt signifikanta. Denna identifiering bör fokusera på de processer där eventuella brister i den interna kontrollen kan orsaka mest

skada för företaget och det bör också finnas lämplig dokumentation om varför det aktuella företaget anser just dessa processer är essentiella och av stor vikt (Moeller, 2004).

## **2. Dokumentation av de valda processernas flöden**

Efter att ett val av processer har gjorts är nästa steg att ta fram aktuella och relevanta processkartor som visar de valda processerna flöden. I detta fall är det viktigt att metoden som valts för att kartlägga processerna är logiska och lätta att förstå för involverade parter. Dokumentationen av processerna ska visa alla väsentliga aktiviteter och flöden som återfinns i processen (Moeller, 2004).

## **3. Fastställ valda processers risker**

Efter att processerna valts och kartlagts är det viktigt att eventuella risker fastställs för att avgöra vad som kan gå fel i en process. Detta arbete bör påbörjas genom att en detaljerad "Vad kan gå fel analys" genomförs genom att ställa denna fråga för varje separat aktivitet i de valda processerna och försöka identifiera möjliga potentiella risker. Det är även av stor vikt att personer som arbetar i processen får säga sitt om vilka risker de kan identifiera (Moeller, 2004).

## **4. Dokumentation av processernas kontroller**

När de potentiella riskerna i processerna fastställts bör en diskussion om vilka risker som har störst sannolikhet att inträffa genomföras. Dessutom bör det göras en översikt över vilka existerande kontroller det finns för att begränsa sannolikheten för dessa risker att verkligen uppstå (Moeller, 2004).

## **5. Fastställ kontrolleffektiviteten genom lämpliga testprocedurer**

Oavsett hur många kontroller en organisation har är de av litet värde om inte dessa fungerar effektivt. Därför är det viktigt att försöka identifiera huruvida existerande kontroller verkligen fungerar som de är tänkta och minimerar de risker de ska förebygga samt ifall vissa kontroller saknas helt. Procedurer som kan användas för att testa kontrolleffektiviteten är exempelvis statistiska urvalstester eller "walk-through" tester. Den senare sortens test kan antingen baseras på successiva intervjuer med ansvariga för respektive process eller rent av att faktiskt testa en process flöde genom att följa arbetet genom hela processen (Moeller, 2004). "Walk-throughs" förespråkas dessutom i vida kretsar som ett mycket lämpligt verktyg för att säkerställa verksamheter och dess processer till SOX (McNally, 2004; Levinsohn, 2004a; Swartz, 2004).

## **6. Utvärdera testresultaten och implementera eventuella åtgärder**

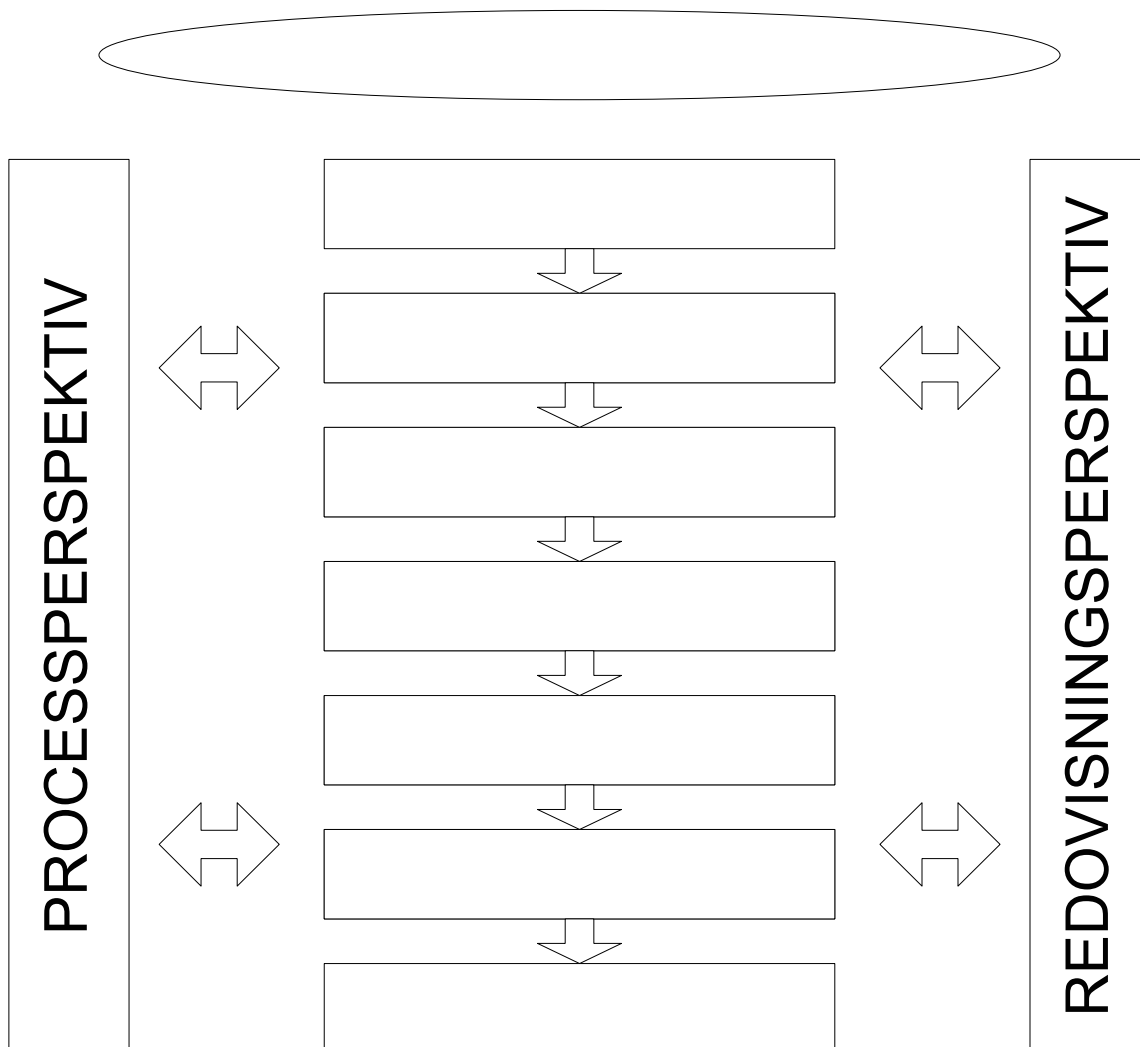
När resultaten från utvärderingen av kontrolleffektiviteten är klara ska dessa ligga till grund för en noggrann utvärdering ifall kontrollerna för respektive process fungerar på ett tillfredställande sätt eller ej. Skulle det visa sig att kontrollerna inte fungerar tillfredställande så behövs det initieras ingripanden för att åtgärda detta. Sådana ingripande bör involvera de som är ansvariga för respektive process för att utveckla en åtgärdsplan för de identifierade bristerna (Moeller, 2004).

## 7. Rapportera resultat och avsluta dokumentationen

Detta sista steg innefattar kort och gott att rapportera de resultat som kommit fram från revideringen av den interna kontrollen till behöriga och relevanta instanser inom organisationen (Moeller, 2004).

### 3.4.1 Tillämpning av Moellers metodik i uppsatsen

När det gäller tillämpningen av Moellers (2004) metodik för revidering av valda processer kommer vi alltså att i grunden använda oss av metoden som Moeller beskrivit den. Efter att vi applicerat metodiken för våra två valda processer på VCU kommer vi även att genomföra en analys på detta utifrån ett processperspektiv och ett redovisningsperspektiv. Detta kan ses i figur 3.3. Dessa perspektiv kommer att presenteras och kopplas till Moellers (2004) metodik i följande två kapitel.



Figur 3.3 Visuell illustration av vår tillämpning av Moellers (2004) metodik för anpassning till SOX influerad av ett processperspektiv och ett redovisningsperspektiv.



## 4 Processteori

*I detta kapitel kommer en översikt över den processrelaterade teori som uppsatsen behandlar presenteras. Avsikten är inte att ge en fördjupad redovisning av processteori utan snarare skapa en förståelse för de delar inom området som är aktuella för denna uppsats syfte. Slutligen kommer en koppling mellan presenterad processteori och Moellers metodik för SOX anpassning att göras.*

### 4.1 Processklassificering

Inom en organisation återfinns så gott som alltid ett komplext nätverk av olika typer av processer. För att effektivt kunna styra en processorganisation krävs en förståelse för dessa processer och vilken roll de olika processerna har. Såväl Bergman och Klefsjö (2001) som Ljungberg och Larsson (2001) ger ett ramverk för hur processer kan klassificeras i tre olika typer av processer för att närmare definiera processernas olika roller i verksamheten.

- *Huvudprocesser:* Huvudprocesser i ett företag är de processer som realiserar affärsidén och fångar upp kärnverksamheten i ett företag. I vissa fall kan klassificeringen av en process som huvudprocess vara något subjektiv, men enligt grundprincipen för att en process ska beskrivas som en huvudprocess måste den utgöra en speciell betydelse för företaget, dess kärnverksamhet och uppfyllning av affärsidén.
- *Stödprocesser:* Stödprocesser är de processer som behövs för att organisationen i sin helhet ska fungera så bra som möjligt. Stödprocesser är dock, till skillnad från huvudprocesser, inte absolut kritiska för företagets framgång eller uppfyllning av dess affärsidé.
- *Ledningsprocess:* Ledningsprocesser är de processer som behövs för att styra och koordinera huvud- och stödprocesserna. Kortfattat kan en ledningsprocess sägas ha fyra huvudsyften;
  1. Bestämma i vilken riktning organisationen ska utvecklas.
  2. Tydliggöra och motivera vald riktning genom kommunikation och målnedbrytning.
  3. Skapa de finansiella, strukturella och resursmässiga förutsättningarna för organisationen att följa vald riktning.
  4. Följa upp organisationens utveckling och vid behov korrigera för avvikelser.



Ovanstående klassificering av processer i olika kategorier ger dels en bild av respektive process roll och funktion men också en antydning till dess betydelse. När det gäller frågan om en process betydelse kan det argumenteras att denna klassificering inte är helt tillräcklig då den ger en alltför stor betydelse till verksamhetens huvudprocesser. Visserligen är det dessa som är avgörande för om företaget uppfyller sin affärsidé, men detta utesluter inte att det finns såväl stödprocesser som ledningsprocesser som är essentiella för ett företags framgång. För att komplettera ovanstående klassificering kan därmed även Peter Keens (1997) klassificering av processer användas. Denna klassificering är baserad på en process betydelse för själva värdeskapandet inom en verksamhet.

- *Identitetsprocesser*: Detta är de processer som är avgörande för ett företags framgångar och som skiljer det från dess konkurrenter.
- *Prioriterade processer*: Processer som ligger till grund för hur effektivt identitetsprocesserna kan utföras i en verksamhet.
- *Bakgrundsprocesser*: Processer som utgör ett nödvändigt stöd för verksamheten och som ofta har en administrativ karaktär.
- *Påtvingade processer*: Processer som utförs för att lagstiftningen kräver det.
- *Traditionsprocesser*: Processer som har förlorat värde och betydelse för företaget men som utförs av gammal vana.

## 4.2 Kartläggning och dokumentation av processer

Genom att kartlägga befintliga processer inom en organisation skapas en lättförståeligt och mycket relevant översikt över verksamheten där det förklaras hur organisationens olika delar är relaterade till varandra och hur de samverkar för att skapa värde (Rentzhog, 1998). Genom en processkartläggning kan även en förståelse över vad som verkligen skapar värde i ett företag spridas ut genom hela organisationen och därmed skapa insikt för alla medarbetare i deras roll i detta arbete. En processkartläggning underlättar alltså för varje enskild anställd att se hur det egna arbetet passar in i helheten (Ljungberg & Larsson, 2001; Willoch, 1994).

Ljungberg och Larsson (2001) menar dock att det vid en processkartläggning är mycket viktigt att varje producerad karta besitter sex specifika egenskaper och krav. Detta för att kartorna ska vara till så stor nytta som möjligt för dem som ska använda dem. Dessa krav beskrivs nedan:

- *Ärlighet*: Processkartan måste beskriva hur verksamheten, komplett med omarbetningar, felsökningar och andra liknande icke värde adderande aktiviteter ser ut i verkligheten.





- *Validitet:* Det ställs ett stort krav på en processkarta att den verkligen ger en korrekt bild av verkligheten och de facto beskriver det den är ämnad för, dvs. har en hög validitet.
- *Logisk:* Det är även viktigt att kartan är uppbyggd på ett logiskt sätt, med detta åsyftas främst att det finns hierarkiska och kronologiska relationer mellan de olika detaljeringsnivåerna.
- *Praktisk:* Eftersom verkligheten ofta förändrar sig inom en organisation är det viktigt att processkartan byggs upp på ett sätt så att den enkelt kan uppdateras och modifieras när den del av verkligheten som den beskriver kräver det.
- *Rätt detaljeringsnivå:* En processkarta får inte tappa sin relevans genom att bli alltför detaljerad och därmed också tappa en stor del av sin flexibilitet. Själva processkartan bör inte gå in och beskriva hur aktiviteterna utförs utan endast visa hur flödet och relationerna inom processerna ser ut.
- *Lättförståelig:* Slutligen är det av stor vikt att en processkarta måste vara lättförståelig så att även personer som inte varit med i utvecklandet av den enkelt kan ta till sig den information som kartan åskådliggör. För detta krävs att kartan inte blir alltför komplex, att det används så få olika symboler som möjligt och att aktiviteter ges anpassade och koncisa namn.

### **4.3 Att mäta och kontrollera processer**

För att kunna kontrollera att det arbete som ska utföras inom en verksamhet och dess processer verkligen utförs på ett bra sätt är mätning av olika prestationer och aktiviteter ett bra verktyg. För att effektivt kunna använda sig av mätning av prestationer och aktiviteter måste dock parametrar som är mätbara identifieras. I detta arbete är det viktigt att de valda parametrarna på något sätt går att kvantifiera då parametrar som inte kan kvantifieras blir ytterst svåra att följa upp och kontinuerligt kontrolleras (Willoch, 1994). Det ska dock inte endast vara rent kvantitativa parametrar som kontrolleras utan istället måste den kontroll som utförs i en organisation utgöras av en kombination mellan kvantitativa och kvalitativa parametrar. De parametrar som i sitt ursprung är av kvalitativ natur får då brytas ner till kvantitativt kontrollerbara mått (Ljungberg & Larsson, 2001).

För att skapa ett bra kontrollramverk för en verksamhets processer är det viktigt att veta vilka förväntningar och krav det finns på respektive process och dess aktiviteter. Därför är det viktigt att undersöka inte bara hur en process fungerar utan också varför den fungerar och vilket syfte den har (Bergman & Klefsjö, 2001; Hammer, 1996; Willoch, 1994). Genom att genomföra en revidering över vilka krav som ställs på varje process kan sådan väsentlig information införskaffas. En sådan kravrevidering kan, enligt Ljungberg och Larsson (2001), delas in i tre områden beroende på vilka former av krav det handlar om.





- *Krav från närmast följande delprocess:* Den första formen av krav handlar om de krav internt som ställs på en process, delprocess eller aktivitet. Kraven kan antingen komma ifrån närmast följande delprocess eller aktivitet, men kraven kan även komma från hela den överordnande processen och härstamma från hur denna är uppbyggd och strukturerad.
- *Krav från slutkund:* Varje process har också krav ställda på dem från dess slutkund eller slutkunder, externa såväl som interna. För att dessa krav ska uppfyllas är det till fördel om dessa kommer till kännedom för alla som är involverade för att uppfylla dem.
- *Krav från egna organisationens strategier och mål:* Slutligen ställs det också krav på respektive process som härstammar från de övergripande strategierna och målen inom en organisation. Dessa kan dock ofta vara formulerade på ett sådant sätt att deras operativa betydelse är svår att definiera. Därför kan dessa oftast behövas brytas ner till en mer operativ nivå.

#### 4.4 Processförbättring

Arbetet med att förbättra ett företags processer är något som ständigt måste genomföras (Rentzhog, 1998). Detta för att långsiktigt kunna garantera att företaget bevarar sin konkurrenskraft. Ljungberg och Larsson (2001) anger två verktyg som finns för att arbeta med denna ständiga processförbättring, nämligen processanalys och processrevision. Med processanalyser och processrevisioner avses granskningar av processer som syftar till att kontrollera om processerna uppfyller de krav som ställs på dem och att de uppnår sitt specifika syfte på ett tillfredställande sätt.

De olika tillvägagångssätten för processanalys respektive processrevision skiljer sig dock ifrån varandra till viss del. Medan en processrevision har ett mer övergripande syfte när det gäller att identifiera eventuella problem och möjligheter har en processanalys ett mer behovsriktat syfte. En processrevision är också ämnad att kontinuerligt upprepas för att kontrollera att processens olika delar fungerar medan en processanalys mer har formen av en situationsspecifik åtgärd (Ljungberg och Larsson, 2001).

Begreppen processanalys respektive processrevision kan kopplas till Hammers (1998) resonemang kring Total Quality Management (TQM) och reengineering i sin bok *Beyond Reengineering*. Där menar han att TQM kan beskrivas som ett kontinuerligt arbete med att förbättra sina processer medan reengineering innebär en något mer grundlig förändring och omarbetning av en process. Med detta tankesätt skulle TQM kunna beskrivas som en metod nära kopplat till processrevisioner medan reengineering är mer likt en processanalys. Användandet av den ena metoden utesluter dock inte den andra utan Hammer (1998) menar att båda formerna har en mycket viktig roll att fylla när det kommer till att ständigt arbeta med att förbättra verksamhetsprocesser.



Motiv och fördelar med återkommande processrevisioner och processanalyser och filosofierna kring Total Quality Management och Reengineering finns det flera av. Teorierna lägger en stor vikt på att kontinuerligt förbättra ett företags interna processer, vilket på sikt kommer att innebära flera konkurrensfördelar för företaget. Områden som förbättrad kundtillfredsställelse, effektivitet, och motivation hos medarbetare är alla områden som argumenteras kan stärkas med hjälp av ett sådant tänkande (Harvard Business Review, 1995; Hammer, 1998; Joseph, 2001; Rentzhog, 1998; Ljungberg & Larsson, 2001).

#### **4.5 Koppling av processteori till Moellers Modell**

För att koppla den processrelaterade teori som vi tagit upp i detta kapitel till vårt arbete på VCU med att anpassa deras verksamhet till SOX kommer vi här att koppla det vi ser som väsentligt ur ett processperspektiv till varje steg i Moellers modell.

##### **1. Identifiera och välj ut nyckelprocesser**

Om vi tar och ser på det första steget i Moellers (2004) metodik var det ur ett SOX-perspektiv avgörande att identifiera processer som var finansiellt signifikanta. För att identifiera vilka processer som är de mest signifikanta ur ett processperspektiv skulle Peter Keens (1997) kategorisering kunna användas. I den kategoriseringen delade Keen in processer i fem olika typer baserat på dess betydelse för verksamheten. De olika typerna av processerna var i tur och ordning, identitetsprocesser, prioriterade processer, bakgrundsprocesser, påtvingade processer, och traditionsprocesser. Vid ett urval av processer ur ett rent processperspektiv bör därmed om möjligt identitetsprocesser väljas ut att arbeta med, därefter prioriterade processer osv.

##### **2. Dokumentation av de valda processernas flöden**

Nästa steg i Moellers (2004) metodik var att dokumentera de valda processernas flöden, dvs. genomföra en processkartläggning. Ur ett processperspektiv är som nämnts en sådan kartläggning en självklarhet (Ljungberg & Larsson, 2001; Rentzhog, 1998; Willoch, 1994) eftersom en sådan möjliggör och skapar en mycket bättre förståelse för verksamheten.

Vad som även är viktigt att beakta i detta steg ur ett processperspektiv är de sex specifika egenskaperna och kraven som Ljungberg och Larsson (2001) nämnde skulle karakterisera en processkartläggning. Det är alltså av stor vikt att processerna kartläggs på ett tydligt och lättförståeligt sätt och att kartläggningen har en stor ärlighet, validitet, att kartan är logisk, praktisk och inte har en alltför stor detaljeringsnivå samt slutligen att den är lättförståelig.

##### **3. Fastställ valda processers risker**

För att fastställa en process risker ur ett processperspektiv bör hänsyn göras till de krav och förväntningar som ställs på en process och dess respektive aktiviteter. En risk ur



denna synvinkel skulle därmed definieras som en potentiell fara att en process eller aktivitet inte klarar av att uppfylla de krav och förväntningar som ställs på den. För att avgöra detta skulle hänsyn behövas tas till de krav som Ljungberg och Larsson (2001) anger, nämligen de från närmast följande delprocess, krav från slutkund samt krav från den egna organisationens strategier och mål. Vid ett SOX fokuserat arbete skulle möjligen de delar av dessa krav som syftar på en tillförlitlig finansiell rapportering få den största betydelsen.

#### **4. Dokumentation av processernas kontroller**

När det gäller dokumentationen av processernas kontroller ur ett processperspektiv bör hänsyn än en gång tas till de sex specifika egenskaperna och kraven som Ljungberg och Larsson (2001) nämnde skulle karakterisera en processkartläggning. Det är alltså viktigt att även dokumentationen av kontrollerna har en stor ärlighet, validitet, att dokumentationen är logisk, praktisk och inte har en alltför stor detaljeringsnivå samt slutligen att den är lättförståelig.

#### **5. Fastställ kontroll effektiviteten genom lämpliga testprocedurer**

Vid fastställandet av de existerande kontrollernas effektivitet finns det ur ett processperspektiv några viktiga aspekter att ta hänsyn till. För det första bör kontrollernas effektivitet kopplas till Willochs (1994) argumentation om att de valda kontrollparametrarna på något sätt ska gå att kvantifiera eftersom parametrar som inte kan kvantifieras kan bli mycket svåra att följa upp och kontinuerligt kontrolleras. För det andra bör det, såsom Ljungberg och Larsson (2001) argumenterar, finnas en kombination av kvantitativa och kvalitativa kontrollparametrar. Slutligen bör, som Bergman och Klefsjö (2001), Hammer (1996) och Willoch (1994) nämner, hänsyn tas till huruvida de krav och förväntningar som finns på en process och dess aktiviteter verkligen uppfylls.

#### **6. Utvärdera testresultaten och implementera eventuella åtgärder**

För att utvärdera testresultaten från föregående steg ska självklart hänsyn tas till huruvida kontrollerna lever upp till de aspekter som diskuterades ur ett processperspektiv i föregående steg. Precis som då eventuella brister ur ett SOX perspektiv identifierades behövs naturligtvis även brister som identifierats utifrån ett processperspektiv åtgärdas. Vid ett framtagande av en sådan åtgärdsplan bör även här ansvariga för respektive process involveras.

Vid eventuella brister bör det även ur processperspektiv diskuteras huruvida åtgärderna ska karakteriseras av TQM eller reengineering liknande åtgärder. Vid TQM liknande åtgärder skulle dessa ske i form av inkrementella och kontinuerliga åtgärder. Vid valet av reengineering skulle det däremot mer handla om direkta, grundliga och omarbetande åtgärder.

Utvärderingen vid detta steg tillsammans med alla de föregående stegen i Moellers (2004) modell kan beskrivas som att antingen en processrevision eller en processanalys genomförts. När det handlar om en initial anpassning till SOX skulle nog denna bäst



beskrivas som en processanalys eftersom en sådan får anses vara behovsanpassad. Däremot så innebär SOX att det sker årliga kontinuerliga revisioner. Dessa skulle bäst beskrivas som framtida processrevisioner ur ett processperspektiv.

### **7. Rapportera resultat och avsluta dokumentationen**

När det slutligen kommer till det sista steget i Moellers (2004) modell, själva rapporteringen och avslutandet av dokumentationen, bör alla ovanstående aspekter under respektive punkt beaktas. Själva grundtanken med genomförda processanalyser och processrevisioner är ju dock att resultatet ska kunna vidarebefordras ut i organisationen för att såväl skapa en bättre förståelse för processerna som att ligga till grund för potentiella förbättringsåtgärder. Dessutom bör även rapporteringen ha den karaktären att den underlättar framtida processrevisioner.

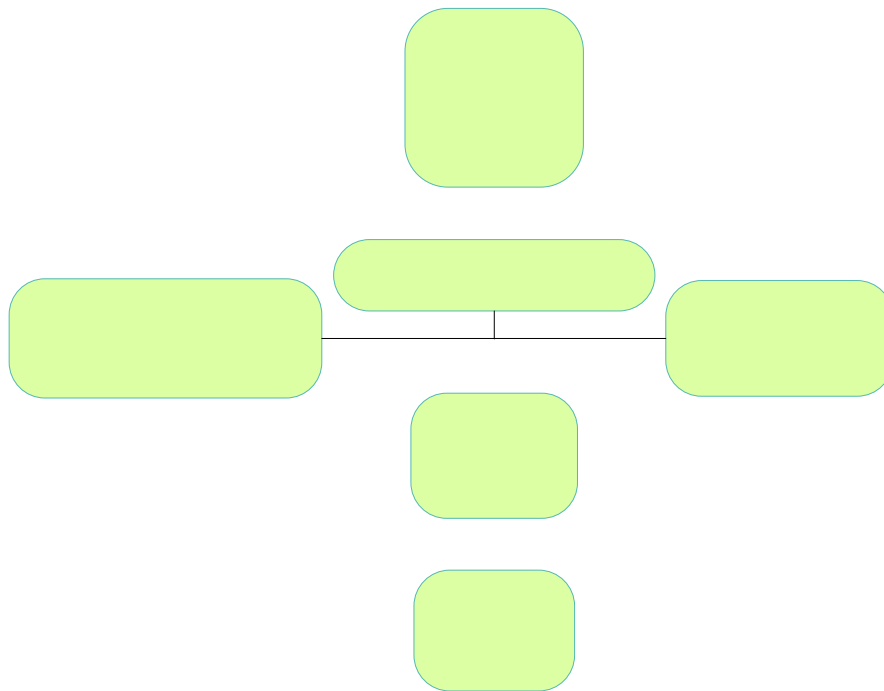
För att informationen i slutrapporteringen enkelt ska kunna tillvaratas av alla berörda parter skulle samma krav som ställs på en processkartläggning även kunna ställas på slutrapporteringen. Det handlar alltså ännu en gång om de sex specifika egenskaperna och kraven som Ljungberg och Larsson (2001) nämnde skulle karakterisera en processkartläggning, nämligen vikten av en stor ärlighet, validitet, logik, praktiskhet och lagom detaljeringsnivå samt slutligen att rapporteringen är lättförståelig.

## 5 Redovisningsteori

*Eftersom SOX har påverkat och kommer att påverka många företag ser vi det som viktigt att titta närmare på hur företags olika intressenter påverkas av lagstiftningen samt hur SOX 404s högre krav på den interna kontrollen ligger i linje med extern redovisningens kvalitativa egenskaper. Detta för att ge en bra grund för att besvara ett av uppsatsens syften. Slutligen kommer en koppling mellan redovisningens kvalitativa egenskaper och Moellers metodik för SOX anpassning att göras.*

### 5.1 Kvalitativa egenskaper

Redovisningen ses som det mest tillförlitliga verktyget för intressenter. För att kunna bedöma hur utvecklingen inom företaget varit är det viktigt att titta på de kvalitetskrav som finns på redovisningen. Redovisningens kvalitativa egenskaper kan ses i figur 5.1.



Figur 5.1. Kvalitativa egenskaper. (modifierat efter Smith, 2000, sid. 25)

Den teori som finns kring redovisningens kvalitativa egenskaper presenteras på olika sätt och använder olika benämningar för egenskaperna. Vi har dock här valt att se det ur Smiths (2000) synsätt och använder de andra synsätten som komplement. Kontentan ur Falkman (2000) och Rutherford (2000) är dock den samma som hos Smith (2000).



### 5.1.1 Relevans

De kvalitativa egenskaperna hos företagets redovisning är först och främst att redovisningen ska vara relevant. Det innebär att den ska ha en beslutsrelevans, att informationen som ges är relevant nog för att ligga till grund för olika beslut bland intressenter. Informationen skall också vara något som intressenten inte kände till tidigare och medföra att han/hon kan uppnå sina mål (Falkman, 2000). Här kan vi skilja på prognosrelevans och återföringsrelevans. Prognosrelevans innebär att redovisningsdata används som underlag vid prognoser av t.ex. investerare på aktiemarknaden. För deras köp- eller sälj beslut är informationens relevans av stor vikt. Återföringsrelevansen är av vikt eftersom intressenter använder sig av redovisningsdata för att följa upp sina prognoser (Smith, 2000; Falkman, 2000; Rutherford; 2000). För redovisningens relevans så är minimikraven att den ska vara begriplig och aktuell. Begripligheten innebär ett krav på att användaren av redovisningsdata ska kunna förstå innebörden. Aktualiteten innefattar att rapporter inte bör presenteras för långt efter redovisningsperiodens slut eller med för långa mellanrum (Smith, 2000). Dessa båda minimikraven är till för att den övergripande relevansen ska upprätt hållas.

### 5.1.2 Tillförlitlighet

Tillförlitligheten beskriver redovisningens avbildningsförmåga. Detta innebär att redovisningen genom att ha egenskaper av validitet och verifierbarhet ska avbilda den ekonomiska verkligheten i företag. Validitetens syfte är att den ska avbilda de aspekter som den avser att avbilda på ett rättvisande sätt. Verifierbarhetens syfte är att ha stöd (bevis) för att detta inte görs på ett osäkert sätt och att det är objektivt (Falkman, 2000). För validiteten kan det vara problem med vilka avbildningsregler som gäller. Detta blir synligt när man tittar på t.ex. balansräkningen vid balansdagen som då innehåller händelser som inträffade långt före balansdagen. Som tur är så finns regelverk som vi kan stödja oss emot och då ta med de transaktioner som givit upphov till tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen (Smith, 2000). Det är dock så att desto mer komplex verkligheten är desto svårare blir det att avbilda den med hjälp av redovisningen. Vi kan se detta i t.ex. miljöredovisning, som är av stor vikt, men där det kan vara svårt att få fram regler för hur det ska redovisas (Falkman, 2000).

### 5.1.3 Validitet

För validiteten finns det dock minimikrav som bör uppfyllas, nämligen neutralitet, innebörd över form och fullständighet kontra väsentlighet. Neutraliteten syftar till vad redovisningsproducenten vill åstadkomma med redovisningen. Det är dock kritiskt här att producenten, företaget, då visar hur verkligheten ser ut som de uppfattar den. Det innebär att företagen inte ska göra anpassningar för att redovisningen ska visa hur de önskar att det såg ut. Det andra minimikravet sätter den ekonomiska innebörden av en affärshändelse över dess formella juridiska innebörd, dvs. innebörd över form. Med detta menas att om en transaktion avviker i stort från den legala formen, så bör företaget redovisa händelsen så som den verkligen såg ut. Detta ger oss dock en viss risk för att



tillförlitligheten påverkas då detta förfarande innehåller en subjektiv bedömning (Nilsson, 2002). Fullständighet sätter krav på att alla ekonomiska händelser som inträffar under en period och som kommer att påverka företagets ekonomiska tillstånd vid periodens slut ska redovisas. Detta skulle dock innebära att en väldig massa information skulle föras in i redovisningen. Därmed ställs fullständigheten emot väsentligheten som är en restriktion som säger att informationen som tas med i redovisningen bör vara tillräckligt betydelsefull så att den kan påverka beslut hos någon intressent (Smith, 2000). Detta minimikrav är ett sätt att få en jämvikt mellan relevansen och tillförlitligheten hos redovisningen.

#### 5.1.4 Verifierbarhet

Som tidigare nämnts är verifierbarhet ett stöd (bevis) på sanningshalten i informationen. I de flesta fall finns det ett fysiskt bevis som företaget kan stödja redovisningen på, men i vissa fall bygger redovisningen på subjektiva bedömningar som är svåra att bevisa. Detta gäller t.ex. inkuransbedömningar, osäkra kundfordringar och framför allt ekonomisk livslängd på anläggningstillgångar (Smith, 2000). I många fall går inte den informationen som förs in i redovisningen att verifieras. Detta medför att det går att diskutera om informationen i redovisningen kan ha en egenskap av verifierbarhet i större eller mindre utsträckning. Det gör att när någon vill titta på sanningshalten i redovisningen bör de kanske istället fokusera på validiteten framför verifierbarheten. Därför kan det uppstå en konflikt mellan verifierbarhet och validitet. Det kan också vara så att verifierbarheten också kan komma i konflikt med aktualiteten hos informationen och då ställas verifierbarheten mot det övergripande kravet på relevans. Detta skulle kunna ses när en tillgång utrangeras, det är först då man verkligen får bevis på den ekonomiska livslängden, men då är informationen inte aktuell längre och då inte relevant (Smith, 2000). Om vi tittar på asymmetrikravet så bygger det på att företaget måste ta försiktighet under hänsyn. Detta visar sig i att det ställs högre krav på att företaget inte överskattar tillgångar och intäkter och inte underskattar skulder och kostnader jämfört med kravet på att inte göra felaktiga värderingar på det motsatta (Smith, 2000).

#### 5.1.5 Jämförbarhet

Jämförbarheten kan ses ur två aspekter, jämförbarhet mellan företag och jämförbarhet över tiden (Smith, 2000). Att intressenter ska kunna jämföra företag har koppling till beslutsrelevans eftersom investerare ska kunna göra jämförelser på aktiemarknaden inför investeringsbeslut. Falkman (2000) vill dock påpeka att jämförbarheten påverkar både relevansen och tillförlitligheten eftersom företag är så olika och därför kräver olika redovisningssätt för att inte hamna i konflikt med kraven på relevans och tillförlitlighet.

Jämförbarheten mellan företag bygger dock inte på att de ska beräkna måtten på samma sätt utan att de ska redovisa lika händelser och tillstånd på samma sätt (Smith, 2000). Detta ger dock incitament till vissa tillämpningsproblem. Detta kan beröra kraven på neutralitet där företaget inte ska göra förändringar i redovisningen så att den passar den bild de vill ha av företaget. Ett exempel på detta kan vara avskrivningstider där företaget





antagligen har bäst kunskap om tillgångar i företaget och därför är mest lämpligt att bestämma avskrivningstiden. Detta skulle ge en bättre jämförbarhet än om avskrivningstider var reglerade i lag. Det krävs dock att neutraliteten då är uppfylld för att intressenter ska få se en bra bedömning och på så sätt få korrekt redovisningsinformation som kan ligga till grund vid jämförelser mellan företag. För intressenter är det också av stort intresse att känna till att de företag de jämför använder samma värderingsregler. Detta ger dem bättre jämförbart material mellan företag trots att de vet att prognosunderlaget kanske inte är det bästa.

När det kommer till jämförbarheten över tiden så grundas sig det i att olika perioder är beräknade enligt samma regler. Detta för att ge prognosrelevans till redovisningsinformationen, dvs. lika händelser och tillstånd ska redovisas på samma sätt. Självklart innebär jämförbarhet över tiden inte att man ska var obstinat och inte anpassa sig till nya lagar eller rekommendationer eller att inte genomföra identifierade förbättringar i redovisningen. Det krävs dock vid större förändringar att tidigare perioders siffror räknas om enligt det nya sättet. Detta för att det ska gå att se skillnaderna på resultat- och balansräkningen samt för att det ska gå att göra jämförelser (Smith, 2000).

### **5.1.6 Nyttan och kostnad**

Den sista kvalitativa egenskapen är att titta på den nytta och kostnad som en eventuell förändring innebär. Vi kan se en intäktssida där värdet av förändringen visas, och en kostnadssida som visar kostanden för att producera, kommunicera och använda den nya informationen (Smith, 2000). Företaget måste därför väga kostnader och intäkter (nyttan) av en utökad eller kvalitativt förbättrad redovisningsinformation. Det är dock inte alltid så att företaget har möjligheten att välja, i många fall är det förändringar eller förbättringar som måste genomföras trots höga kostnader och låga intäkter pga. lagstiftning. Andra svårigheter med nytta och kostnad är att det kan vara väldigt svårt i många fall att sätta ett monetärt värde på förändringen. Därför genomförs förändringen på känsla av vad som är bäst för företaget och dess intressenter. Vidare kan teoretiskt fulländad redovisning vara väldigt svårt att få fram eftersom detta med all sannolikhet skulle vara för dyrt i jämförelse med vilket informationsvärde den skulle ha (Falkman, 2000).

## **5.2 Koppling av redovisningsteori till Moellers modell**

Här vill vi koppla Moellers modell för att säkerställa den interna kontrollen till redovisningens kvalitativa egenskaper. Vi vill på så sätt visa på att det finns en, enligt oss, tydlig koppling mellan intern kontroll och extern redovisning. SOX sektion 404 som påverkar den interna kontrollen kommer på så sätt att ha en väldigt stor betydelse för de externa intressenterna.



### **1. Identifiera och välj ut nyckelprocesser**

För att avgöra vilka processer som är mest signifikanta ur ett redovisningsperspektiv kan en koppling till Smiths (2000) diskussion kring redovisningens kvalitativa egenskaper göras, speciellt kring relevansen. Det ställs stora krav på att valda processer ska ha en stor relevans när det gäller redovisningen eftersom intressenter använder denna som besluts- och prognosunderlag. Det är också kritiskt enligt oss att den interna kontrollen av den valda processen är tillförlitlig, då detta medför att redovisningen för nyckelprocessen uppnår en hög tillförlitlighet.

### **2. Dokumentation av de valda processernas flöden**

De krav som kan ställas på en processkartläggning ur ett redovisningsperspektiv kan kopplas till det som Smith (2000) benämner som validitet, tillförlitlighet och verifierbarhet. En processkarta bör alltså såväl ha en hög tillförlitlighet i form av att den verkligen beskriver det som den är tänkt att avbilda och även kunna påvisa en verifierbarhet, dvs. bevisa, att den verkligen beskriver det som den är tänkt att beskriva. Slutligen bör en processkarta även ur ett redovisningsperspektiv ha en hög validitet, dvs. beskriva den faktiska verkligheten.

### **3. Fastställ valda processers risker**

Ur ett redovisningsperspektiv skulle ett krav på att fastställda risker kunna kopplas till kravet på relevans. Alltså att det ställs ett krav på att de risker som identifieras verkligen är relevanta för att få en korrekt redovisning. Vid fastställandet av riskerna anser vi att det är viktigt att företag försöker granska redovisningen av den valda processen med de kvalitativa egenskapernas krav i bakhuvudet. Ett sådant förfarande skulle ge ett bra stöd till vilka risker bör beaktas.

### **4. Dokumentation av processernas kontroller**

När det gäller redovisningsperspektivet kan det även argumenteras om att kravet på jämförbarhet kommer in här, eftersom det ska kunna gå att jämföra dokumentationen mellan enheter inom företaget, mellan företag externt samt gentemot de krav som SOX ställer. Vi ser också att detta är ett tecken på att informationen som presenteras kan få en högre tillförlitlighet om processernas kontroller är väl dokumenterade.

### **5. Fastställ kontrolleffektiviteten genom lämpliga testprocedurer**

Ur ett redovisningsperspektiv kan paralleller dras till de flesta kvalitativa egenskaper som Smith (2000) nämner. Det är viktigt att kontroller ger relevant information, de behöver vara av såväl hög validitet, inneha en stor tillförlitlighet och gå att verifiera. Dessutom kan en diskussion föras mellan nytta och kostnad i detta avseende. Hur mycket får en kontrollapparat kosta i förhållande till den nytta den genererar. I ett SOX perspektiv har det onekligen blivit så att kostnadsaspekten har fått ge efter för själva nyttan. Här är det alltså av vikt att testerna utformas så att de olika aspekterna av de kvalitativa egenskaperna blir testade och i nästa steg utvärderade.



## **6. Utvärdera testresultaten och implementera eventuella åtgärder**

Detta steg är, som tidigare nämnt, utvärderingen och då är det självklart viktigt att testproceduren är korrekt utformad. Målet är att upptäcka vilka kontroller som måste förbättras eller implementeras så att företaget kan fastställa kontrolleffektiviteten innan den avslutande rapporteringen och dokumentationen.

## **7. Rapportera resultat och avsluta dokumentationen**

Ur ett redovisningsperspektiv kommer egentligen alla Smiths (2000) kvalitativa egenskaper in under detta steg. Rapporten behöver vara såväl relevant, tillförlitlig som verifierbar och ha en hög validitet. Rapporten måste även kunna jämföras med liknande rapporter samt ställas gentemot historiska. Slutligen bör avrapporteringen ha i åtanke avvägningen mellan nytta och kostnad.



## 6 Empiri

*I detta kapitel kommer först en kort företagspresentation av vårt fallföretag, VCU ges. Därefter kommer vi att beskriva hur vårt arbete med att säkra några av företagets processer till SOX genomförts efter Moellers (2004) metodik. Rena processbeskrivningar och internt tillhandahållt material från VCU har dock fått utelämnas eftersom dessa vid ett eventuellt utlämnande kunnat orsaka VCU skada. Vi är medvetna att detta kan orsaka att empirin i vissa avseende ej blir helt fullständig men vår avsikt är att än dock försöka förmedla en så rättvis bild som möjligt.*

### 6.1 Företagsfakta

VCU är en del av Volvo Car Manufacturing och fungerar som en egen produktions enhet. Därför sker ingen försäljning eller utveckling på VCU utan detta sker centralt. Företaget har ca 660 amställda varav 550 jobbar i produktionen. Fabriken är uppdelad i fyra delar som består av en karosfabrik, målerifabrik och slutmontering, utöver detta så har fabriken också en materialfabrik som hanterar allt material som ska in i processen.

Fabrikens historia sträcker sig tillbaka till mitten av 80-talet då Volvo Personvagnar beslöt sig för att öppna en fabrik i Uddevalla. Efter en kortare tids nedläggning av fabriken under 90-talet så startades fabriken igen 1995 med Volvo Personvagnar och TWR (Tom Wilkinshaw Racing) som ägare, och 1997 startades produktionen av nisch modellen C 70. 2001 blev företaget helägt av Volvo Cars och produktionen av C 70 cabriolet startade (Volvo internt material).

För tillfället är det stora förändringar på gång i Uddevalla, ett nytt bolag håller på att bildas. Det ska vara ett samarbete mellan den italienska företaget Pininfarina och Volvo Cars. Pininfarina Sverige AB, som är det nya namnet på företaget, kommer att ägas till 60 % av Pininfarina och 40 % av Volvo Cars.

### 6.2 Anpassning till SOX

#### 6.2.1 Identifiering och val av nyckelprocesser

Det första steget som behövdes tas i arbetet på VCU var att identifiera och välja specifika nyckelprocesser i verksamheten som var viktiga för att anpassa företaget till SOX. Som vi beskrev i vårt Sarbanes-Oxley kapitel är det viktigt i detta steg att välja ut de processer som är mest finansiellt signifikanta och betydelsefulla. Eftersom det från början fanns en avgränsning i vårt arbete från VCUs sida som innebar att vi skulle arbeta med företagets stödprocesser föll såväl ledningsprocesser som huvudprocesser bort ur urvalet. Då vi också hade en tidsbegränsning i vårt arbete insåg vi tidigt att vi inte kunde fördjupa oss i ett flertal av dessa stödprocesser. För att kunna avgränsa oss till ett fåtal signifikanta processer diskuterade vi med ekonomiavdelningen på VCU vilka av stödprocesserna som dels var av stor vikt för dem att säkerställa till SOX och dels vilka processer som var av

stor finansiell betydelse. Efter dessa diskussioner valdes två processer ut, nämligen leverantörsskulder, *Accounts Payable*, och införskaffandet och avvecklandet av fasta tillgångar, *Purchase and Disposal of Fixed Assets*.

De främsta argumenten som förekom under våra diskussioner med ekonomiavdelningen på VCU vid identifieringen och valet av nyckelprocesserna var dels att dessa processer är två av de som har störst betydelse för balans- och resultaträkning, och dels att det finns ett stort potentiellt utflöde av pengar i dessa processer. Dessutom tillhörde dessa processer de som Volvo Car Corporation samt Ford Motor Company ställde höga krav på när det gäller anpassning till SOX. Ytterligare en process av stor betydelse när det gällde dessa diskussioner var lagerhantering, men då vi var låsta av en kort tidsram valde vi att avgränsa oss till endast två processer.

### 6.2.2 Dokumentation av de valda processernas flöden

När det gäller dokumentationen av de valda processernas flöde, dvs. processkartläggningen, utfördes detta av två andra examensarbetare på VCU, Patrik Rojecki och Fredrik Sidnäs. De hade ålagts uppgiften att genomföra en aktuell processkartläggning av ett flertal stödprocesser som vi sedan kunde utgå från i vårt arbete. För närmare information om det arbetet se Rojecki och Sidnäs (2005?). Deras processkartläggning gav oss relevanta, aktuella och verklighetsanpassade processkartor att utgå ifrån, vilket var en stor fördel för oss. Innan Rojecki och Sidnäs påbörjade sin kartläggning fanns det egentligen enbart processkartor i teorin, dvs. hur VCU trodde att flödena i deras processer såg ut och inte en beskrivning av den faktiska verkligheten.

### 6.2.3 Fastställ valda processers risker

För att fastställa de valda processernas risker genomförde vi en procedur i fyra steg. Första steget var att vi studerade SOX-relaterad litteratur för att se hur denna litteratur tolkade lagen men också för att se vilka områden och risker som litteraturen menade var av största vikt att fokusera på. Andra steget var att vi genomförde intervjuer med de personer som var ansvariga för de olika aktiviteterna i våra valda processer. I dessa intervjuer diskuterade vi och försökte identifiera eventuella risker. Nästa steg var att vi satte oss ner med de aktuella processkartorna för respektive process och gick igenom alla aktiviteter och analyserade fram olika potentiella risker. Det sista steget var slutligen att vi stämde av vilka risker som det internt inom VCU fanns krav på att kontrollera. I detta steg utgick vi från Fords finans manual (VCU internt material) som tillhandahållits oss och genomförde kompletterande intervjuer med behörig personal.

Våra litteraturstudier över området angav som vi tidigare presenterat att det som ska fokuseras på för att anpassa en organisation och dess verksamhet till SOX är kontrollen över den finansiella rapporteringen. Med detta menas att alla eventuella risker som på något sätt kan orsaka felaktigheter i den finansiella rapporteringen ska beaktas. Det kan handla om allt ifrån bokföringstekniska fel till rena bedrägerier. Intervjuerna som genomfördes med behörig personal inom vår två processer, *Accounts Payable* och



*Purchase and Disposal of Fixed Assets*, fokuserade därmed på potentiella risker som skulle kunna influera den finansiella rapporteringen. Vi vill påpeka att det från VCUs sida inte fanns några befarningar för eventuella bedrägerier internt, men trots detta är sådana risker något som de måste beakta ur ett SOX-perspektiv.

Efter litteraturstudierna och intervjuerna påbörjade vi alltså en analys över potentiella risker i processerna. Genom denna analys identifierade vi vissa specifika aktiviteter och kluster av aktiviteter som i vårt tycke var kritiska i den mening att de störst potentiella riskerna i ett SOX-perspektiv återfinns här. Dessa visade sig stämma mycket väl överens med de risker som det internt inom VCU fanns krav på att kontrollera.

För *Accounts Payable* identifierade vi fem områden som vi ansåg kritiska ur ett SOX-perspektiv. Dessa var följande:

- *Verifiering, matchning och kontroll av faktura:* Orsaken till att detta är en kritisk punkt är att det här finns potentiella risker att fakturor inte kontrolleras tillräckligt och det därmed kan passera felaktiga eller rent av falska fakturor. Särskilt viktigt blir detta område vid inköp av icke-registrerade leverantörer eftersom dessa inte genomgått en omfattande kontroll.
- *Registrering av leverantörer:* Detta område är kritiskt då Volvo Car Corporation har som övergripande princip att endast gå via registrerade leverantörer för sina inköp. Risken här är att icke trovärdiga leverantörer kan registreras om inte registreringen försiggås av en ordentlig kontroll.
- *Godkännande av debet/kredit faktura:* Vid eventuella fel i fakturor kan detta internt korrigeras hos VCU genom debet/kredit fakturor. Detta ser vi som en kritisk punkt då detta kan ge tillfälle för eventuella felaktigheter, manipulationer och bedrägerier.
- *Godkännande av betalning av faktura:* Detta är helt enkelt en kritisk punkt då det här godkänns att ett betalningsflöde till en extern part initieras. Uppenbara risker är att felaktiga godkännanden leder till att pengar lämnar företaget på felaktigt sätt.
- *Bokföring av faktura:* Även detta är en självklar kritisk punkt då det här kan riskeras uppstå felaktigheter vid bokföringen men även ges tillfälle till eventuell manipulation. Tilläggas ska dock göras här att de stora bokföringstekniska åtgärderna relaterade till fakturering valdes av processkartläggarna att läggas i en enskild bokförings- och bokslutsprocess varför detta område inte i detalj kunde behandlas lika djupgående som ovanstående punkter.



För *Purchase and Disposal of Fixed Assets* identifierade vi sju områden som vi ansåg kritiska ur ett SOX-perspektiv. Dessa var följande:

- *Investeringsbegäran och godkännande av begäran:* Denna punkt är kritisk då ett icke korrekt beslutsunderlag riskerar att leda till att ett investeringsgodkännande inte går till väga på rätt sätt. Dessutom finns här risker att felaktiga och/eller partiska beslut tas.
- *Intern auktorisering och tillstånd till investering:* Efter att en investering godkänts krävs också en intern auktorisering av investeringen. Även för denna auktorisering finns risker med ett icke korrekt tillvägagångssätt liknande de ovan.
- *Utredning och analys av offerter:* Detta är en kritisk punkt då det här kan finnas risk för eventuell bestickning, beslut utifrån felaktigt underlag och subjektivitet.
- *Kontroll av inköpt tillgång:* Här finns det risk att kontroller av inköpta tillgångar brister vilket leder till att det som köpts in inte håller rätt kvalitet. Projektledaren har kanske köpt in en annan kvalitet för att klara budgeten.
- *Säkra dokumentation:* Att säkra dokumentationen av investeringar är synnerligen kritiskt för att i framtiden kunna påvisa att allt gått rätt till, ha korrekt underlag till bokföringen samt att kunna redovisa att bokförda tillgångar verkligen existerar. Även vid en framtida försäljning kan det, om detta inte utförs enligt en fast rutin, uppstå risker.
- *Avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Här har vi också en mycket kritisk aktivitet då det här finns risk för förskingring vid försäljning, bestickning, felaktigt beslutsunderlag för avyttring/försäljning och att en eventuell avyttring sker till felaktigt pris.
- *Bokföring av inköp, avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Även vid denna process är själva bokföringen kritisk då det kan riskeras uppstå felaktigheter vid bokföringen men även ges tillfälle till eventuell manipulation. Även vid denna process flera bokföringstekniska åtgärder lagts i en enskild bokförings- och bokslutsprocess varför detta område inte i detalj kunde behandlas lika djupgående som ovanstående punkter.

I vårt arbete har vi också identifierat en gemensam risk för båda våra valda processer, nämligen ansvarsfördelningen inom processerna. Som tidigare nämnts är det viktigt att utförandet, godkännandet och registreringen av en aktivitet åtskiljs så att inte en individ utför fler än ett av dessa moment. När det gäller VCU kan det i vissa fall diskuteras huruvida dessa tre moment verkligen är helt åtskiljda.



De potentiella kritiska aktiviteter, eller kluster av aktiviteter, där de största potentiella riskerna vi identifierat sammanfattas för respektive process i tabell 6.1.

<i>Accounts Payable</i>	<i>Purchase and Disposal of Fixed Assets</i>
Verifiering, matchning och kontroll av faktura	Investeringsbegäran och godkännande av begäran
Registrering av leverantörer	Intern auktorisering och tillstånd till investering
Godkännande av debet/kredit faktura	Utredning och analys av offerter
Godkännande av betalning av faktura	Kontroll av inköpt tillgång
Bokföring av faktura	Säkra dokumentation
	Avyttring och försäljning av fasta tillgångar
	Bokföring av inköp, avyttring och försäljning av fasta tillgångar
Ansvarsfördelning	

Tabell 6.1. Identifierade risker för respektive process.

## 6.2.4 Dokumentation av processernas kontroller

För att se över vilka kontroller som redan existerade inom processerna för att förebygga och upptäcka de potentiella kritiska risker som vi identifierat utgick vi från data som vi samlat in från olika håll. Dels utgick vi från insamlat material från intervjuer med involverade personer inom processerna. Vi satte oss även ner med processkartläggarna, Rojecki och Sidnäs, och gick igenom varje aktivitet för respektive process. Slutligen studerade vi dessutom den kontrolldokumentation som fanns internt inom VCU (Volvo internt material). Genom dessa studier kom vi fram till att det inom många områden redan fanns existerande kontroller för att förebygga och upptäcka dessa risker medan det inom vissa områden kunde ifrågasättas ifall de existerande kontrollerna verkligen var tillräckliga.

Som vi nämnde i kapitlet The Sarbanes-Oxley Act bör det finnas både kontroller av förebyggande natur såväl som kontroller av upptäckande natur. Många av de kontroller som är av en mer upptäckande natur härrör självfallet till bokföringstekniska aktiviteter där konton kontrolleras och avstäms. Eftersom de bokföringstekniska aktiviteterna i våra valda processer till stora delar förlagts till en separat process av processkartläggarna innebar detta att vårt arbete till övervägande del fokuserades på de förebyggande kontrollerna i processerna. Med detta inte sagt att det inte alls finns utrymme för några upptäckande kontroller i processerna förutom rent bokföringstekniska åtgärder, utan enbart att just dessa sorters av upptäckande kontroller av naturliga skäl hamnat utanför arbetets omfattning. Däremot har ju alla de kontroller vi kommer att behandla syftet att



säkra den finansiella rapporteringen och därmed en stark koppling på ett eller annat sätt till hur själva bokföringen påverkas.

De existerande kontroller som vi fann som hade som uppgift att förebygga och upptäcka de kritiska risker som vi identifierat inom processen *Accounts Payable* var följande:

- *Verifiering, matchning och kontroll av faktura:* Vid de flesta fakturorna genomförs en ordentlig verifiering, matchning och kontroll av inkomna fakturor. Vid eventuella felaktigheter genomförs noggranna kontroller gentemot leverantörer vad som kan ha orsakat felet. Att visa fakturor behandlas av automatiserade affärssystem så kontrolleras flertalet av fakturorna automatiskt.
- *Registrering av leverantörer:* För att överhuvudtaget tillåtas att leverera till VCU krävs att en leverantör blir godkänd centralt och registrerad som auktoriserad leverantör. Endast vid enskilda och specifika fall gäller inte denna princip. För att registreras som leverantör hos VCU krävs att ett företag uppfyller ett antal specifika krav som ställs från VCU (Volvo internt material).
- *Godkännande av debet/kredit faktura:* Som nämnts kan eventuella fel i fakturor internt korrigeras hos VCU genom debet/kredit fakturor. För att detta inte ska missbrukas krävs att sådana godkänds av annan person än de som utfärdat dem.
- *Godkännande av betalning av faktura:* För att en betalning av en faktura ska godkännas krävs att antingen avdelningschefen eller ekonomichefen godkänner betalningen. Vid eventuell tillfällen då inköp görs av icke-registrerade leverantörer måste dessa betalningar godkännas av två personer.
- *Bokföring av faktura:* Bokföringen av fakturor följer väl anslagna redovisningsprinciper som används inom Volvo Car Corporation som helhet.

De existerande kontroller som vi fann som hade som uppgift att förebygga och upptäcka de kritiska risker som vi identifierat inom processen *Purchase and Disposal of Fixed Assets* var följande:

- *Investeringsbegäran och godkännande av begäran:* En investeringsbegäran ska grundas på en ordentlig sammanställning av investeringsunderlag. Investeringens storlek stäms även av så att den ryms inom anslagen investeringsbudget. Detta görs först hos VCUs investeringsgrupp, som består av chefer från varje avdelning, och slutligen sker ett godkännande centralt. Det kan vara alltifrån att beslutet tas på Volvo Car Corporation i Göteborg till att det tas av Board of directors för Ford Motor Company, det som avgör är investeringens storlek. Kontrollen är här både extern och intern.



- *Intern auktorisering och tillstånd till investering:* Efter att en investering godkänts centralt krävs en intern auktorisering. Där görs en TSU (Tillstånd för Särskild Utgift). TSU är helt enkelt en ytterligare utvärdering för investeringen där VCU undersöker om det inte finns några andra alternativ eller bättre sätt att genomföra investeringen. Genom att detta görs på investeringsmötena med representanter från alla avdelningar så fås en helhetsbild och besluten blir tvärfunktionella.
- *Utredning och analys av offerter:* Detta sker på inköpsavdelningen på Volvo Car Corporation i Göteborg. Eftersom detta sköts externt så är det väldigt lite som VCU kan göra för att påverka inköp. Det måste dock finnas ett dokument om godkännande av inköp från VCU för att inköpet ska kunna genomföras.
- *Kontroll av inköpt tillgång:* Här sker avstämningen om det är rätt kvalitet och rätt tillgång som köpts in. Detta kan ske både hos leverantör och hos VCU. Detta beror på hur stor investeringen är eller hur pass viktig tillgången är för företaget. Det är upp till projektledaren att ta ställning till om det krävs en kontroll ute hos leverantören och om han/hon själv ska genomföras kontrollen eller om den ska delegeras.
- *Säkra dokumentation:* När en ny tillgång anländer till VCU säkras dokumentationen. Med detta innebär att all information som kan vara väsentlig för tillgångens framtida underhåll dokumenteras och även stäms av mot inköps specifikationen. Informationen hamnar i ett underhållssystem och i anläggningsregistret. Detta är en kontroll att rätt kvalitet och produkt köpts in.
- *Avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Processen är här samma som då ett investeringsbeslut fram till det att ett TSU tas fram. Vid avyttring och försäljning tas ett FAR (Förändring i AnläggningsRegistret) fram istället. Detta dokument, FAR, sparas för framtiden för att kunna granskas om så behövs. Kontrollen för avyttring och försäljning av fasta tillgångar fram till genomförandet av FAR är väl dokumenterad, men efter detta saknas en lika tydlig dokumentation och klara rutiner.
- *Bokföring av inköp, avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Bokföringen av investeringar och avyttringar/skrotning av fasta tillgångar följer väl anslagna redovisningsprinciper som används inom Volvo Car Corporation som helhet.

Förutom ovanstående kontroller har det även inom VCU genomförts åtgärder efter de högre kraven i och med SOX att i större utsträckning dela på ansvaret att utföra de olika momenten i processerna. Exempelvis har personal som ansvarar för fakturahanteringen frånskiljts ansvaret att initiera själva betalningstransaktionen. Istället sammanställer enbart fakturapersonalerna numera betalningsfilerna och skickar det till en controller för avstämning och verkställande. I övrigt har intentionen varit att i så stor utsträckning som möjligt skilja utförandet, godkännandet och registreringen av en aktivitet. Existerande

ansvarsfördelning för de respektive processerna finns dokumenterade i separata dokument.

### 6.2.5 Fastställ kontroll effektiviteten genom lämpliga testprocedurer

För att försöka fastställa hur effektiv och täckande den befintliga kontrollen var utgick vi dels från den information vi insamlat via tidigare intervjuer samt genomförde ett antal kompletterande intervjuer med personer involverade i de båda processerna. De kompletterande intervjuerna genomfördes i den mån det gick (vissa aktiviteter i processerna utfördes som nämnts av Volvo Cars Corporation i Göteborg) som en "walkthrough", dvs. att vi intervjuade behöriga personer i den ordning de dök upp i respektive process. På detta sätt kunde vi metodiskt gå igenom respektive process och stämma av att befintliga kontroller verkligen förebyggde och upptäckte de kritiska risker vi identifierat. Även om VCU på flera ställen i processerna hade adekvata kontroller upptäckte vi ett antal punkter som borde ses över.

När det gäller vårt val av metodik för att kontrollera kontroll effektiviteten, dvs. intervjuer och en "walkthrough", gjordes detta val främst då vi hade en begränsad tid. Det finns flera alternativ till detta, som att exempelvis köra igenom ett antal fiktiva fakturor med felaktigheter genom faktureringsprocessen för att se hur vad som händer, men då vårt arbete hade en snäv tidsram fann vi denna metod som den mest effektiva och lämpliga.

De brister i kontroller för att förebygga och upptäcka de kritiska risker som vi identifierat inom processen *Accounts Payable* som vi ansåg fanns var följande:

- *Verifiering, matchning och kontroll av faktura:* I flera fall var kontrollen i detta fall fullt adekvat hos VCU men vid två separata typer av fakturor fann vi brister här. Dels anser vi att det borde ske en allt striktare kontroll av de enstaka fakturor som kommer från icke-auktoriserade leverantörer vid specifika fall. Vi upplevde att rutinerna vid dessa fakturor inte var lika väl utvecklade som de vid behandlandet av fakturor från registrerade leverantörer. Dessutom genomgick inte varje enskild faktura för overhead kostnader som hade repetitiva leveranser till VCU, såsom exempelvis Telia och deras telefonräkningar, djupgående avstämningar och matchningar. Detta är visserligen fullt förståeligt då det skulle vara ett mycket tidskrävande arbete, men någon form av urvalstest skulle kunna genomföras med jämna mellanrum för att säkra dessa fakturor.
- *Registrering av leverantörer:* Eftersom detta är något som sker externt utanför VCU så kan det inte påverka denna aktivitet.
- *Godkännande av debet/kredit faktura:* Här vet vi inte riktigt hur kontrollen ser ut. Om det är så att varje faktura måste godkännas av två personer så är det inga problem, men är det samma person som gör och godkänner fakturan är det ingen effektiv kontroll.



- *Godkännande av betalning av faktura:* Här har VCU också uppfyllt vad som krävs. Det enda problemet är dock att det kan bli problem med ansvarsfördelningen eftersom det är en liten avdelning.
- *Bokföring av faktura:* Kontrollen av denna punkt ser vi inte heller som något problem eftersom avstämning vid månadsbokslut bör upptäcka eventuella felaktigheter.

De brister i kontroller för att förebygga och upptäcka de kritiska risker som vi identifierat inom processen *Purchase and Disposal of Fixed Assets* som vi ansåg fanns var följande:

- *Investeringsbegäran och godkännande av begäran:* Här är kontrollen uppfylld eftersom det är både ett extern och intern godkännande och att beslut tas av investeringsgruppen.
- *Intern auktorisering och tillstånd till investering:* Denna aktivitet är också godkänd ur sin kontroll synpunkt eftersom det är investeringsgruppen som tar beslutet och det föregås av en extern auktorisering.
- *Utredning och analys av offerter:* Här har VCU begränsade möjligheter att påverka aktiviteten då den ligger hos inköp. Därför kan de inte påverka kontrollen här mer än att det krävs ett dokument om godkännande från VCU.
- *Kontroll av inköpt tillgång:* Här är vi lite tveksamma till om det är en effektivkontroll. Detta eftersom projektledaren själv i vissa fall genomför kontrollen är det ingen dubbel kontroll här. Det är dock möjligt att denna kommer in vid säkringen av dokumentationen.
- *Säkra dokumentation:* I och med att det finns inköpsspecifikationer och annan material som ska föras in i underhållssystemet och i anläggningsregistret så anser vi att kontrollen är tillräcklig.
- *Avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Här tror vi att bättre kontroller måste till efter att avyttring och försäljningsbeslutet tagits. Här har VCU de största problemen i processen, eftersom detta inte skett i så stor utsträckning tidigare och att det därmed inte finns ordentliga rutiner utvecklade.
- *Bokföring av inköp, avyttring och försäljning av fasta tillgångar:* Här tror vi att kontrolleffektiviteten är tillräcklig eftersom avstämningen vid månadsbokslut bör eventuella felaktigheter upptäckas.

När det gäller ansvarsfördelningen så i de flesta fallen så påverkar detta inte kontrolleffektiviteten, men främst i processen *Accounts Payable* så ser vi det som att kontroller kan bli lidande ifall personal är frånvarande. När det gäller *Purchase and*



*Disposal of Fixed Assets* är rutinerna så pass väl utvecklade att ansvarsfördelningen inte blir något problem.

### 6.2.6 Utvärdera testresultaten och implementera eventuella åtgärder

När det gäller *Accounts Payable* ser vi att några aktiviteter har tillräckliga kontroller. Vi anser dock att en bättre rutin eller en aktivitet där icke-auktoriserade leverantörer blir kontrollerade behövs. Vidare så har vi inte sett en tydlig kontroll när kredit fakturor skapas. Vi har också tankar kring att de fakturor som är för overheadkostnader skulle kunna kontrolleras via urval några gånger om året för att få en bättre uppföljning på dessa fakturor. Vi vill också se om det är möjligt att ansvarsfördelningen säkras genom att personer har möjlighet att fylla de luckor som kan uppstå när viss personal är frånvarande.

Hos *Purchase and Disposal of Fixed Assets* ser vi de största problemen kan uppstå vid avyttring och försäljning av tillgångar. Här måste bättre rutiner tas fram då just denna aktivitet kommer att bli allt viktigare i framtiden för VCU. Vi anser vidare att bättre rutiner borde skapas för att få en tydligare ansvarsfördelning vid kontroller av inköpta tillgångar. Just nu så är det projektledaren som har det övergripande ansvaret som även kontrollerar sitt eget inköp.

### 6.2.7 Rapportera resultat och avsluta dokumentationen

Vid skrivandets stund har inte slutrapporten till VCU färdigställts, men den kommer att innehålla en beskrivning där vi tar upp de kritiska kontrollpunkter som vi funnit och om dessa är uppfyllda eller inte. Vidare kommer en beskrivning lämnas till vilka rutiner som vi anser att VCU måste utveckla bättre för att undvika eventuella fel eller bedrägerier. Här kommer vi i vissa fall att lämna förslag till nya rutiner.

Denna rapport kommer ha en skriftlig del och en grafisk del. I den grafiska delen kommer våra resultat att presenteras som komplement till de processkartor som Fredrik Sidnäs och Patrik Rojecki skapat. Vi kommer även att ha presentationer för ledningsgruppen och för ekonomiavdelningen vid ett senare tillfälle för att kunna sprida våra upptäckter till de det berör inom VCU.

## 7 Process och redovisningsbaserad analys

*I detta kapitel kommer vi att genomföra en process- och redovisningsbaserad analys av den anpassning till SOX som gjordes för våra två valda processer i empiri kapitlet. Analysen kommer att fokusera på hur process- och redovisningsteori kan kopplas till de olika stegen i Moellers (2004) metodik utifrån det ramverk som presenterades för denna modell i kapitlen processteori respektive redovisningsteori. När det gäller vårt arbete på VCU hade vi endast ett strikt SOX-fokus i vår processrevidering. Detta berodde dels på att uppdraget från VCU var fokuserat på gentemot SOX men även då vi hade en snäv tidsram för uppdraget. Därmed är följande analys i detta kapitel strikt teoretisk orienterad.*

### 7.1 Identifiering och val av nyckelprocesser

#### 7.1.1 Processanalys

Som vi redogjorde för i vår empiri valdes våra två processer, *Accounts Payable* och *Purchase and Disposal of Fixed Assets*, ut på den basis att de ur ett SOX-perspektiv kunde anses vara mycket signifikativa. Ifall dessa två processer även ur ett processperspektiv kan ses som mycket signifikanta för verksamheten är dock inte lika klart. Det gäller att ha i åtanke att det var svårt för oss, om inte omöjligt, att kunna välja ut några identitetsprocesser såsom Keen (1997) klassificerar dem då huvudprocesser inte var aktuella för oss. De valda processerna får däremot ses som prioriterade processer eller möjligtvis bakgrundsprocesser. *Purchase and Disposal of Fixed Assets* kan nog snarast ses som en prioriterad process då väl fungerande tillverkningsmaskiner inom bilindustrin är något av en nödvändighet och förutsättning för att effektivt kunna driva sin verksamhet. *Accounts Payable* kategorisering däremot är möjligtvis något osäker. Visserligen är det mycket viktigt att ett företags leverantörer får betalt för att de ska fortsätta att leverera till företaget. Däremot kan processen nog mer ses som en nödvändighet än något som påverkar själva effektiviteten i verksamheten, vilket gör att *Accounts Payable* snarare bör beskrivas som en bakgrundsprocess än en prioriterad process. Dock innebär en klassificering enligt ovan att båda dessa processer minst kan ses som nödvändiga för att kunna bedriva VCUs verksamhet och därmed bör dessa kunna anses vara signifikanta för verksamheten.

#### 7.1.2 Redovisningsanalys

Det krav vi ställde upp ur ett redovisningsperspektiv för att avgöra ifall de valda processerna kan anses som signifikanta för verksamheten var att de skulle ha en stor relevans för redovisningen. Ur våra diskussioner med ekonomiavdelningen kom det klart och tydligt fram att båda dessa processer har en stor betydelse för balans- och resultaträkningen vilket därmed borde göra dem synnerligen signifikanta utifrån detta krav. De krav som ställs ur ett redovisningsperspektiv i detta steg i vår tillämpning av Moellers (2004) modell är dessutom starkt relaterade och likartade de krav som ställs ur



ett SOX perspektiv, nämligen att processerna ska ha en stor finansiell betydelse. Processer med en stor finansiell betydelse bör ju logiskt sett även ha en stor relevans för den finansiella redovisningen. *Accounts Payable* är kritiskt ur ett redovisningsperspektiv eftersom den har ett kontinuerligt utflöde av kapital och inflöde av produktionsmateriel. När det gäller *Purchase and Disposal of Fixed Assets* har denna process också ett stort utflöde av kapital och inflöde av tillgångar. Att investeringarna oftast är väldigt stora innebär att kontrollerna är stora och det är även kontroller som ligger utanför VCU's kontroll. Processen har också ett utflöde av tillgångar som består av skrotning och försäljning. Här finns också kritiska aktiviteter ur ett redovisningssynsätt.

## **7.2 Dokumentation av de valda processernas flöden**

### **7.2.1 Processanalys**

När det kommer till dokumentationen av de valda processernas flöden är detta en aspekt där det med enkelhet kan argumenteras att arbetet med att anpassa en verksamhet till SOX har mycket gemensamt med de bakomliggande filosofierna och teorierna kring processorientering. Moeller (2004) menar som nämnt att det är av allra största vikt att genomföra en aktuell och relevant dokumentation av de valda processernas flöden för att få en ordentlig grund för att påbörja anpassningen med att säkerställa verksamhetens processer. Detta motiv stämmer mycket väl överens med de som anges som motiv till en processkartläggning av förespråkare för processorientering såsom Ljungberg och Larsson (2001), Rentzhog (1998) och Willoch (1994). Moeller (2004) påpekar också vikten av att dokumentation av de valda processernas flöden är logiska och lättförstådda. Även detta är något som stämmer väl överens med den processorienterade teorin då det är mycket likt de sex specifika egenskapskrav som Ljungberg och Larsson (2001) ställer på en processkartläggning.

Om det skulle kunna föras fram någon aspekt där SOX-perspektivet och processperspektivet på något sätt skiljer sig åt så skulle detta möjligen kunna vara det slutgiltiga ändamålet med själva processkartläggningen. Visserligen ämnar processkartläggningen ur båda perspektiven att ge en ordentlig översikt över en process. Men då det slutgiltiga ändamålet ur ett processperspektiv är att skapa en helhetsbild som kan ligga till grund för processförbättringar är det slutgiltiga ändamålet med en processkartläggning ur ett SOX-perspektivet att avgöra ifall det finns adekvata och väl fungerande interna kontroller.

### **7.2.2 Redovisningsanalys**

Ur ett redovisningsperspektiv är kartläggningen av stor vikt eftersom denna ska beskriva hur processerna verkligen ser ut. Därför ställs stora krav på att även kartläggningen innehåller vissa av de kvalitativa egenskaper, som Smith (2000) diskuterar, som ställs på redovisningen. Framförallt som tidigare nämnts, tillförlitlighet, validitet och verifierbarhet. Om kartorna är framtagna på ett korrekt sätt så ska de ge den som ska försöka identifiera de kritiska kontrollpunkterna en sann och tydlig bild över processen



och de aktiviteter som den innehåller. Då det ibland är olika personer, som i vårt fall, som gör kartläggningen och som gör identifieringen av kontrollpunkter är det väldigt viktigt att kartan är lättförståliga och lättlästa annars tappar arbetet tillförlitlighet. Det är också väldigt viktigt här att då det är två olika arbetsgrupper som utför de olika momenten att dessa har möjligheter att jobba nära varandra då de båda momenten har mycket att tjäna på samarbete, men även att det i många fall krävs förklaringar till kartor och kontrollpunkter. Även detta för att öka tillförlitligheten på dokumentationen av SOX arbetet.

## **7.3 Fastställ valda processers risker**

### **7.3.1 Processanalys**

Om det fanns mycket stora grundläggande likheter mellan ett SOX-perspektiv och ett processperspektiv när det gällde dokumentationen av valda processernas flöden så skiljer sig de två perspektiven något mer då det handlar om att fastställa de valda processernas risker. Ur ett SOX-perspektiv handlar det här om att identifiera potentiella risker som kan påverka den interna kontrollen, dvs. den finansiella rapporteringen. Om vi ser tillbaka till hur vi definierade en risk i detta steg ur ett processperspektiv så definierades detta som *”som en potentiell fara att en process eller aktivitet inte klarar av att uppfylla de krav och förväntningar som ställs på den”*. De krav som det handlar om här var de krav som Ljungberg och Larsson (2001) beskrev, nämligen de från närmast följande delprocess, krav från slutkund och krav från den egna organisationens strategier och mål. Dessa kan ha sitt ursprung i ett företags strategier och mål, i tillfredsställandet av ett företags slutkunder samt i de förväntningar som närmast påföljande delprocess eller aktivitet har på aktuell aktivitet eller delprocess.

Med ovanstående resonemang skulle det kunna argumenteras att ett processperspektiv tar ett något bredare grepp på denna punkt och inriktar sig på mer risker än enbart de som kan påverka den interna kontrollen och slutligen den finansiella rapporteringen. Detta eftersom risker ur ett processperspektiv även skulle handla om bland annat effektivitetsbrister, kvalitetsbrister och administrativa brister av annan art än enbart finansiellt relaterade.

### **7.3.2 Redovisningsanalys**

Vid fastställandet av risker så är det viktigt att se hur hög relevansen hos risken är. Dvs. kommer den identifierade risken att innebära att det kan uppstå stora felaktigheter i den finansiella rapporteringen, eller kommer de vara så små och marginella att det inte är av intresse att kontrollera dem, kan det vara så att dessa kan indirekt kontrolleras i senare i processen. Det gäller dock för att uppfylla SOX att om vi ser minsta möjlighet till att denna risk kan vara av signifikant storlek så bör risken påtalas och i senare steg skapa en kontroll för aktiviteten.

Vi har främst kommit fram till att risker hos processer ur ett redovisningsperspektiv är främst när det som är en finansiell transaktion förs in i redovisningssystemet. Detta är dock ofta automatiserat men det kan ske vissa manuella felaktigheter. Här ligger dock många efterkontroller så om fel uppstår så upptäcks de och kan efterjusteras. Därför finns de största riskerna innan transaktionen kommer in i redovisningssystemet. Här ser vi in- och utflöde av material och kapital som de största riskerna. Hos VCU har en gedigen kontroll apparatur på de dokument som ligger till grund för verifikationer på transaktioner, men det finns en risk med att något som inte är korrekt slinker igenom systemet och därför måste det finnas dubbel kontroller och separation av arbetsuppgifter.

## **7.4 Dokumentation av processernas kontroller**

### **7.4.1 Processanalys**

Vid denna dokumentation kan ännu en gång en del likheter ses mellan ett SOX-perspektiv och ett processperspektiv. I båda perspektiven handlar det här om att se vilka existerande kontroller som redan finns i en process för att förebygga och kontrollera potentiella risker. Det finns dock även en ganska betydande skillnad mellan de båda perspektiven vid detta steg i Moellers (2004) modell. Som vi redan tidigare diskuterat och varit inne på så kan det hävdas att SOX har ett något snävare synvinkel då detta perspektiv främst är inriktat på intern kontroll i form av kontroll över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter (Ramos, 2004). De kontroller som skulle dokumenteras ur ett processperspektiv skulle istället säkerligen vara betydligt flera och mer diversifierade i sin karaktär. Jämförs de kontroller som bör dokumenteras skulle det dessutom exempelvis säkerligen förefalla sig så att de kontroller som dokumenteras ur ett SOX-perspektiv skulle vara mycket kvalitativa i sin karaktär och svåra att kvantifiera. Därmed skulle de strida emot Willocks (1994) argumentation om att kontrollparametrar bör vara nedbrutna så att de går att mäta på ett kvantitativt sätt.

När det gäller själva dokumentationen och vad som bör karaktärisera den så kan det dock argumenteras om ett ganska uppenbart likartat synsätt mellan de två olika perspektiven. För båda perspektiven är det nämligen viktigt att dokumentationen gör på ett klart och tydligt sätt som lätt kan förstås av alla berörda parter. Detta för oss förstås tillbaka på de sex specifika egenskapskrav som Ljungberg och Larsson (2001) ställer på en processkartläggning. Dessa krav skulle kunna argumenteras gälla även för kontrolldokumentering både ur ett SOX-perspektiv såväl som i ett processperspektiv.

### **7.4.2 Redovisningsanalys**

Här ligger en viktig del av SOX arbetet. För att få en verifiering på att redovisningen och finansiell rapportering till företagets intressenter är korrekt och sann så måste det finnas väl dokumenterade kontroller. Därför finns det en stark koppling mellan SOX kraven och de kvalitativa egenskaperna som redovisningen bör innehålla. Genom att de interna kontrollerna är dokumenterade så ger det en hög tillförlitlighet till den interna kontrollen och då kan också tillförlitligheten ökas hos den externa redovisningen och rapporteringen



till intressenter. Vi anser också att dokumenteringen även stödjer som tidigare nämnts den kvalitativa egenskapen verifierbarhet. Dokumenteringen är också ett bevis på att berörda processer är SOX säkrade och förhoppningsvis ska detta bidra till att intressenter känner att de kan lita på företaget, samt att de kan göra jämförelse företag emellan och över tiden. Dessa dokument kommer även granskas av externa revisorer och då kommer det med all sannolikhet att öka tillförlitligheten.

## **7.5 Fastställ kontroll effektiviteten genom lämpliga testprocedurer**

### **7.5.1 Processanalys**

Som vi nämnde ovan är det ganska troligt att de kontroller som existerar för att förebygga och upptäcka risker ur ett SOX-perspektiv är ganska kvalitativt fokuserade och därmed i vissa fall får svårt att uppfylla Willochs (1994) önskemål om kvantifierbara kontrollparametrar. Däremot är detta mer i linje med det som Ljungberg och Larsson (2001) förespråkar, nämligen att det bör finnas en kombination mellan kvalitativa och kvantitativa mått för att effektivt kunna kontrollera en process.

Som vi tidigare nämnts betonar Bergman och Klefsjö (2001), Hammer (1996) och Willoch (1994) vikten av att de krav och förväntningar som finns på en process och dess aktiviteter verkligen uppfylls. När existerande kontrollers effektivitet bedöms ur ett processperspektiv bör därmed även hänsyn tas till hur väl denna aspekt uppfylls. I relation till hur kontroll effektiviteten avgörs ur ett SOX-perspektiv kan det ännu en gång argumenteras att processperspektivet skulle ge en bredare infallsvinkel. Detta eftersom perspektivet beaktar mer aspekter än enbart den interna kontrollen över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter.

### **7.5.2 Redovisningsanalys**

Detta är också ett steg i att höja tillförlitligheten av de interna kontrollerna och då samtidigt öka de kvalitativa egenskaperna. Genom att säkerställa kontroll effektiviteten med tester så ska detta visa på att de kontroller som SOX revisionen kommit fram till är relevanta, har hög tillförlitlighet, hög validitet och att de även ska gå att verifiera. Allt detta visar oss på en stark koppling mellan det som Moellers (2004) modell för SOX säkring och Smiths (2000) kvalitativa egenskaper.

Det finns många olika sätt att designa testprocedurer. Det som är viktigast är att det är väl dokumenterade så att de lätt kan genomföras och att testerna sker på samma sätt. Ljungberg och Larsson (2001) tar upp flera olika modeller för att genomföra tester vid processkartläggningar och dessa är även möjliga att använda sig av vid tester för kontroll effektiviteten, både ur ett processperspektiv som ur ett redovisningsperspektiv.



## **7.6 Utvärdera testresultaten och implementera eventuella åtgärder**

### **7.6.1 Processanalys**

För att utvärdera testresultaten, det vill säga huruvida kontrolleffektiviteten ur ett processperspektiv fungerade, får självklart de aspekter som diskuterades under föregående processrelaterade analys (processanalysen av kontrolleffektiviteten) beaktas. Eventuella förslagna åtgärder som en utvärdering hade lett fram till ur ett processperspektiv hade troligen skiljt sig till viss del ifrån de som härstammat från en utvärdering ur ett SOX-perspektiv. Detta eftersom SOX-perspektivet fokuserar på att säkerställa processer gentemot SOX, med andra ord säkerställa att det finns adekvata och väl fungerande kontroller över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter. Processperspektivet kan däremot som tidigare argumenterats ha en bredare infallsvinkel där även aspekter såsom exempelvis effektivitetsbrister, kvalitetsbrister och administrativa brister skulle beaktas. Detta innebär att medan de åtgärder som skulle ske utifrån ett SOX-perspektiv troligen skulle innebära korrigerande av befintliga kontroller och instiftandet av nya skulle åtgärder ur ett processperspektiv säkerligen leda till mer omfattande förändringar.

Eventuella förändringar som skulle kunna tänkas ske utifrån ett processperspektiv skulle kunna innefatta alltifrån effektivitetsförbättringar till process strukturella förändringar, men även självklart även kunna innehålla förbättringar när det gäller kontrollen över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter. Dessutom bör ett beslut tas huruvida åtgärderna bör vara av TQM relaterad natur, dvs. inkrementella och kontinuerliga åtgärder, eller av karakteriseras av ett reengineering förfarande, dvs. mer direkta, grundliga och omarbetande åtgärder.

### **7.6.2 Redovisningsanalys**

I detta moment är det en stark koppling till föregående steg. Efter tester så måste företaget utvärdera testerna och finna lösningar till de brister som uppmärksammas. Detta för att uppnå de SOX-krav som ställs på processen och även då ur ett redovisningsperspektiv höja de kvalitativa egenskaperna hos den externa redovisningen. De åtgärder som kan uppstå är att nya eller förändrade kontroller måste föras in i processen och att nya tester måste göras. Om resultatet av testerna och utvärderingen uppfyller de krav som har ställts kan företaget gå vidare till det sista steget i SOX-revisionen.

## **7.7 Rapportera resultat och avsluta dokumentationen**

### **7.7.1 Processanalys**

Hela processen som Moellers (2004) metodik innebär kan mycket väl liknas vid antingen en processanalys eller en processrevidering såsom Ljungberg och Larsson (2001)



beskriver begreppen. Vid en initial genomgång av metodiken finns det troligen ett situationsspecifikt behov som ligger till grund för genomgången, exempelvis de nya krav som SOX innebär, och därmed skulle det initialt handla om en processanalys. Används SOX även fortsättningsvis som exempel så kräver denna lag att det årligen sker kontroller och säkerställanden av att processernas lever upp till SOX-krav. Därmed innebär detta att förfarandet måste upprepas år efter år, vilket snarare skulle kunna liknas vid framtida processrevideringar. Det troliga är dock att dessa kontinuerliga processrevideringar inte behöver kräva lika mycket tid och resurser då dessa kan bygga på den initiala processanalysens förfarande och resultat.

Med ovanstående som bakgrund kan det argumenteras att det är viktigt att slutrapporten och dokumentationen är uppbyggd på det sätt att den kan ligga till grund för framtida processrevideringar. Därför borde även slutrapporteringen och dokumentationen, liksom processkartläggning och dokumentation över processernas existerande kontroller, även den styras av de sex specifika egenskaper som Ljungberg och Larsson (2001) sätter på en processkartläggning.

### 7.7.2 Redovisningsanalys

Här kommer som tidigare nämnts alla av Smiths (2000) kvalitativa egenskaper att beröras av SOX revisionen. För att de efterföljande års revisioner skall kunna genomföras och jämföras mot de historiska så måste en grundlig dokumentation finnas. Detta gör det också enklare för eventuella nya personer som skall genomföra revideringen. Därför uppfyller detta steg relevans, tillförlitlighet, verifierbarhet, validitet och jämförbarhet om det är grundligt genomfört och följer de steg som Moeller (2004) tar upp. Detta sista steg är väldigt viktigt ur ett redovisningsperspektiv, eftersom detta är det slutgiltiga beviset på att en SOX-revision är genomförd. Genom att studera dokumentet ska det förhoppningsvis gå att utläsa om redovisningens kvalitativa egenskaper har ökat på grund av SOX-säkringen.

## 8 Diskussion

*I detta kapitel kommer vi att diskutera de aspekter som kom fram i analysen och föra fram våra tankar och uppfattningar. Vi kommer att föra dels en processrelaterad diskussion och dels en redovisnings relaterad.*

Huruvida SOX på långsikt kommer att innebära nackdelar eller fördelar har som nämnts varit mycket debatterat. Bland argument för att lagen kommer att innebära nackdelar hörs ofta sådana som eskalerande interna kostnader och minskad flexibilitet i företagen pga. av allt för hård kontroll. Argument för att lagen kommer att innebära fördelar innehåller ofta uppfattningar om att SOX långsiktigt kommer att innebära stora effektiviseringsfördelar för företagen, vilket därmed skulle innebära att kostnaderna de facto på långsikt skulle minska snarare än öka. Eventuella initiala ökade kostnader skulle därmed vara acceptabla och ses som en långsiktig investering för att såväl öka effektiviteten i ett företag, minska kostnaderna som att anpassa företagen till de nya krav som SOX ställer. Den stora frågan som framtiden kommer att få ge svar på blir därmed huruvida de årliga revideringar som företag kommer att genomföra över sin verksamhet verkligen kommer att leda till några former av effektiviseringar och förbättringar och ifall dessa i så fall kan uppväga de ökade kostnader för den interna kontrollen. Att kostnaderna för intern kontroll kommer att öka är det nog inte många som ifrågasätter i dagsläget.

### 8.1 Processrelaterad diskussion

I vårt SOX-arbete på VCU var, som tidigare nämnts, vårt fokus mycket starkt inriktat på strikta SOX-relaterade frågeställningar och handlade därmed främst om intern kontroll i den bemärkelse och definition som SOX sätter på begreppet. Det känns inte svårt att argumentera att ett sådant angreppssätt för en processrevidering, dvs. att revideringen enbart fokuserar på den interna kontrollen över den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter, kommer ha ett mycket snävt fokus. Därmed skulle vi även argumentera att framtida SOX-revideringar i företag som enbart kommer att ha ett strikt SOX-fokus kan få mycket svårt att nå de effektivitetsförbättringar och övriga fördelar som vissa hävdar att SOX kan medföra. Detta eftersom revideringarna då troligen främst skulle innebära ökade kontroller och därmed begränsa företags flexibilitet och slutligen även deras effektivitet.

Skulle istället en SOX-revidering kombineras med inslag från processororienterade processanalyser och processrevideringar skulle SOX-revideringar å andra sidan kunna få ett bredare angreppssätt och därmed också innebära förbättringar inom mer områden än enbart när det gäller den interna kontrollen. Processororienterade inslag som vi förespråkar är bland annat att ta hänsyn till vilka olika krav som ställs på delprocesser och aktiviteter samt att fokusera på mer kontroller än enbart de som är relaterade till den finansiella rapportering och finansiella aktiviteter. Genom att dessutom använda sig av inslag av processororienterade teorier när olika kontroller utvecklas och nya införs kan detta



förhoppningsvis leda till att dessa inte tenderar att begränsa flexibiliteten utan kanske rentav ökar effektiviteten istället.

Visserligen kan det argumenteras att genom att även innefatta processororienterade inslag i en SOX-revidering skulle detta leda till att mer tid och resurser togs i anslag för en revidering. Samtidigt skulle dock en sådan kombinerad revidering säkerligen ta mindre tid och resurser än vad två separata revideringar skulle göra. Dessutom kan säkerligen kraven på årliga revideringar som SOX innebär medföra ett välbehövligt incitament i många företag att även genomföra processororienterade revideringar. Troligen kan det ofta vara svårt att genomföra grundliga sådana av flera skäl, inte minst politiskt och psykologiskt relaterade sådana då större förändringar ofta är svåra att genomföra.

Eftersom åtgärder ur ett SOX-perspektiv säkerligen allt som oftast skulle innebära nya, omarbetade och utvidgade kontroller och dokumentation finns självklart risken att detta kan medföra en begränsning av flexibiliteten. Eller såsom Ljungberg och Larsson (2004, s 313) uttrycker det *"överdriven dokumentation – som uppstått till följd av myndighetskrav eller kvalitetssystem – kan leda till ineffektivitet"*. Eftersom denna risk är uppenbar måste den i alla fall beaktas när SOX-revideringar, och de åtgärder dessa kommer att innebära, genomförs. Det kommer med största sannolikhet vara nästintill omöjligt, om inte helt omöjligt, att helt undvika att införa eller omarbeta kontroller som kommer att innebära en försämring av flexibiliteten eller effektiviteten inom ett företag. Detta gör det än mer viktigt att även fokusera på process- och effektiviseringsförbättringar vid SOX-revideringar. Med detta dock inte sagt att alla nya och omarbetade kontroller som uppkommer ur ett SOX-perspektiv kommer att leda till effektivitetsförsämringar. Det är ju inte för inte som det bevingade och kända uttrycket *"what gets measured gets done"* ofta används i sammanhang där kontroll diskuteras.

Med ovanstående diskussion som grund vill vi med bestämdhet föreslå och hävda att om inte processororienterade inslag är nödvändiga i en SOX-revidering är det minst sagt ett mycket förbättrande inslag. Genom att genomföra dessa revideringar även med ett processperspektiv i grunden skulle mycket väl de effektiviseringsfördelarna som många påstår att SOX kan innebära inträffa. SOX skulle därmed kunna bli ett starkt incitament till att TQM- och reengineeringfilosofier införs i företag och därmed ger upphov till ett kontinuerligt arbete med förbättringar och effektiviseringar i företag.

## **8.2 Redovisningsrelaterad diskussion**

Som vi i vår analys kommit fram till så ser vi en stark koppling mellan SOX-arbetet och de kvalitativa egenskaperna som extern redovisningen bör innehålla enligt Smith (2000), Nilsson (2002), Falkman (2000) och Rutherford (2000). Därav ser vi en tydligare koppling mellan den interna kontrollen, som SOX vill stärka, och externa redovisningen. Detta ska förhoppningsvis leda till att intressenters förtroende för företagens finansiella rapportering kommer öka och intressenter kommer känna att de får en sannare bild av företagets finansiella utveckling. Det är dock intressant att diskutera aspekten av nytta





och kostnad med SOX-säkringen inom företag. Vi har sett tydliga tecken på att arbetet med SOX-säkring för att ge en bättre finansiell rapportering och intern kontroll är väldigt kostsamt. Det är dock ett arbete som för många företag är krav från lagen och därför inget som kan undvikas. Men ger den förbättrade interna kontrollen och finansiella rapporteringen en så stor nytta för intressenter att de anser det som nödvändigt? Kostnaderna för detta omfattande och krävande arbete kommer initialt att påverka resultatet hos företagen och då den eventuella avkastning som t.ex. investerare grundar sina köp och sälj beslut på. Men på lång sikt så kanske detta kostsamma arbete kommer leda till effektivitetsförbättringar, se föregående diskussion, som i slutändan gynnar investerare. Därav är det idag svårt att göra en analys av hur företag, intressenter kommer att bli påverkade på långsikt.

Vi ser dock en väldigt intressant diskussion som kan tas upp här och det är SOX-arbetets koppling till den diskussion om *relevance lost* som var mest aktuell i slutet av 80-talet och början av 90-talet. Påståenden om *relevance lost* inom ekonomistyrningen kommer sig från att relevansen har minskat på grund av en allt för hög fokusering på redovisningen och de siffror som produceras i dess syfte. Den diskussionen kom fram i Johnson och Kaplans bok *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting* från 1987. Vi ser nu att denna diskussion åter aktualiserats då SOX kräver att den interna kontrollen blir hårdare kontrollerad och styrd för att den externa redovisningen har fått en ännu starkare position.

Vi ser dock att SOX har medfört att det glapp som kanske har funnits mellan den interna och externa redovisningen har blivit hårdare styrt och detta ska förhoppningsvis göra att eventuella försök till bedrägerier och felaktigheter i redovisningen elimineras.

## 9 Slutsats

*I detta avslutande kapitel kommer vi att kommentera de syften vår uppsats hade som angavs i inledningskapitlet. Vi kommer för respektive syfte att ge en sammanfattning till vad vi kommit fram till gällande dem. Kapitlet kommer sedan avslutas med förslag på vidare forskning inom området.*

Det första syftet som vi angav med våran uppsats var: *att identifiera kritiska kontrollpunkter i utvalda processer i VCUs verksamhet som är avgörande för att leva upp till SOX 404s anvisningar.* Dessutom hade detta syfte en avgränsning, nämligen den att: *två mycket signifikanta processer för den finansiella redovisningen valts ut, nämligen leverantörsskulder och investering i och avveckling av fasta tillgångar.* Orsaken till denna avgränsning hade främst två orsaker, dels byggde den på de önskemål som ställdes från VCUs sida och dels byggde den på faktumet att vi hade en snäv tidsram för vår uppsats.

För att anpassa våra två valda processer till SOX utgick vi från en metodik som Moeller (2004) presenterar i sin bok *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*. Arbetet bestod dels av en dokumentationsfas där potentiella risker och existerande kontroller skulle dokumenteras, men också av en utvärderingsfas där vi skulle utvärdera huruvida de existerande kontrollerna var tillräckliga och föreslå nya där det ansågs behövas. I vårt arbete fann vi att det i vissa aspekter fanns fullt tillräckliga kontroller medan det i andra saknades en del. När det gäller *Accounts Payable* anser vi att en bättre rutin eller en aktivitet där icke-auktoriserade leverantörer blir kontrollerade behövs. Vi skulle också vilja föreslå att de fakturor som är för overheadkostnader skulle kunna kontrolleras via urval några gånger om året för att få en bättre uppföljning på dessa fakturor. När det gäller *Purchase and Disposal of Fixed Assets* anser vi att de största problemen kan uppstå vid avyttring och försäljning av tillgångar. Här föreslår vi att bättre rutiner bör tas fram för att en tydligare kontroll över detta förfarande ska kunna påvisas. En sak som VCU framöver troligen kommer få svårt att leva upp till är den ansvarsfördelning som kan anses behövas för att leva upp till SOX krav, dvs. den fördelning av utförande, godkännande och registrering av aktiviteter mellan individer.

Vårt andra syfte var av en mer akademisk och teoretisk karaktär och hade två skiljda avgränsningar. Detta syfte var att: *studera huruvida SOX kan tänkas innebära kontinuerliga processförbättringar och om den interna kontrollen och styrningen framöver kommer att vara underordnade övergripande principer och normer precis som den externa redovisningen traditionellt varit.* Detta syfte hade ingen praktisk applicering i vårt arbete på VCU i den bemärkelsen att vi arbetade med dessa perspektiv rent praktiskt. Istället gjordes en teoretisk analys utifrån ett processperspektiv och ett redovisningsperspektiv där kopplingar till de respektive stegen i Moellers (2004) metodik gjordes.

När det gäller vår studie i huruvida SOX kan tänkas innebära kontinuerliga processförbättringar är vår slutsats att SOX-perspektivet i grunden riskerar att vara alldeles för snävt och fokuserat på kontroll för att innebära framtida förbättringar. Vår uppfattning är därmed att SOX-revideringar i företag bör ha ett stort inslag av processororienterade aspekter för att dessa revideringar även ska kunna leda till olika former av förbättringar och effektiviseringar. Visserligen kan detta kräva mer tid och resurser i anspråk än rena SOX-revideringar, men vi är av den uppfattning att detta kommer att löna sig i längden. Dessutom skulle ett sådant initiativ leda till att SOX-revideringar kan fungera som välbehövliga initiativ för att införa ett kontinuerligt arbete med processförbättringar och därmed införa ett större TQM och reengineering baserat tänkande i företag.

När det gäller den interna kontrollen och styrningen ser vi att dessa har blivit närmare kopplade till den externa redovisningen i och med SOX. Genom SOX anser vi att mycket av de krav som ställs externt nu även har lyfts in internt för att på så sätt utöva en starkare kontroll på de interna rutinerna. Om detta leder till minskad flexibilitet för företagen återstår att se, men vi anser att arbetet med SOX säkringen kommer att ge en ökad relevans och tillförlitlighet till den externa redovisningen genom att den interna blir mer styrd av dessa egenskaper.

## **9.1 Förslag på fortsatt forskning**

Hela området som Sarbanes-Oxley Act täcker känns både mycket aktuellt och intressant då det är ett sådant nytt fenomen och säkerligen kommer få en mycket stor betydelse under de närmaste åren. Det är därmed inte särskilt svårt för oss att ge några förslag på fortsatt forskning inom området.

För det första tycker vi det vore mycket intressant att genomföra en studie i mer fallföretag än ett om vilka konsekvenser själva implementeringen och anpassningen till SOX kommer att innebära. Relevanta och intressanta frågeställningarna som skulle vara aktuella för sådana studier är många. Kommer SOX-anpassningen att innebära en ökad eller minskad effektivitet? Kommer företagets flexibilitet bli lidande av en anpassning? Kommer SOX att innebära stora kostnader för företagen långsiktigt och hur kommer de att reagera på detta?

Vi tycker också det skulle vara intressant att genomföra fler studier kring hur företag kommer att gå till väga med sina SOX-revideringar när det gäller processrelaterade aspekter. Det som det främst handlar om här är huruvida företag kommer att använda sig av ett snävt strikt SOX-angreppssätt för sina revideringar eller om dessa revideringar kommer få processororienterade syften också.

Ytterligare en intressant aspekt att studera, och som antagligen är aktuellt, är hur en eventuell svensk eller europeisk SOX liknande lagstiftning skulle se ut, och vad för motstånd eller problem skulle det finnas till den? Även skulle vi vara intresserade av att se en kvantitativ undersökning av företags åsikter om SOX och dess implementering.



En annan viktig punkt som vi kanske inte berört så mycket i vår uppsats är hur medarbetarna har och kommer att påverkas. Initialt kan SOX säkringen ses som en övervakning och kontroll för att företagen inte har litat på sina anställda, men här bör ett annat synsätt också lyftas fram, nämligen att det kan fungera som ett skydd för de anställda. Om den interna kontrollen är väl dokumenterad och fungerande så ska det inte uppstå tillfällen då de anställdas ärlighet kan ifrågasättas. Genom dubbel kontroll och fördelning av arbetssysslor så ska de anställdas skydd ökas.

Slutligen anser vi att Johnson och Kaplans *relevance lost* debatt åter aktualiserats i och med SOX då lagen kräver att den interna kontrollen blir hårdare kontrollerad och styrd utifrån externa redovisningsnormer. Denna aktualisering anser vi är ett mycket intressant fortsatt forskningsområde.



## 10 Källförteckning

### Böcker

Bell, J. (2000) *Introduktion till Forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur

Bergman, B. & Klefsjö, B (2001) *Kvalitet från behov till användning*. Lund: Studentlitteratur

Dahmström, K. (2000) *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Lund: Studentlitteratur

Falkman, P. (2000) *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur

Green, E., Silverman, L., Becker, D., Rosen, E., Fisher, J., Braverman, D & Sperber, S (2003) *The Sarbanes-Oxley Act: Analysis and Practice*. New York: Aspen Publisher, Inc

Green, S. (2004) *Manager's Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Improving Internal Control to Prevent Fraud*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc

Hammer, M. (1996) *Beyond reengineering : how the process-centered organization is changing our work and our lives*. New York : HarperBusiness

Johnson, T. & Kaplan, R. (1987) *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press

Keen, P. (1997) *The process edge : creating value where it counts*. Boston: Harvard Business School

Kinney, T.C. & Taylor, J.R. (1996) *Marketing research: an applied approach*. New York: McGraw-Hill

Ljungberg, A. & Larsson, E. (2001) *Processbaserad Verksamhetsutveckling*. Lund: Studentlitteratur

Lekvall, P. & Wahlbin, C. (2001) *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: Högsbo Grafiska AB

Moeller R. (2004) *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc

Nilsson, S. (2002) *Redovisningens normer och normbildare. En nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur



- Patel, R. & Davidsson, B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur
- Ramos, M. (2004) *How to Comply With Sarbanes-Oxley Act Section 404: Assessing the Effectiveness of Internal Control*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc
- Rentzhog, O. (1998) *Processorientering : en grund för morgondagens organisationer*. Lund: Studentlitteratur
- Rutherford, B. P. (2000) *An introduction to modern financial reporting theory*. London: Paul Chapman Publishing
- Smith, D. (2000) *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur
- Willoch, B-E. (1994) *Business process reengineering : en praktisk introduktion och vägledning*. Stockholm: Docendo Läromedel

## Artiklar

- Barlas, S. (2004) *Business Takes a "Wait & See" on Changes to Sarbanes-Oxley*. Strategic Finance Vol. 86: 4, s 17-18
- Credit Control (2002) *Broad European Compliance to Sarbanes-Oxley Act Expected*. Vol. 23: 6/7/8, s 32-34
- Financial Executive (2004) *Continuous Monitoring, Auditing Needed For Sarbanes-Oxley*. Financial Executive Vol. 20. 6. s 19
- Gifford, R. & Howe, H. (2004) *Regulation and Unintended Consequences: Thoughts on Sarbanes-Oxley*. CPA Journal Vol. 74: 6, s 6-9
- Harvard Business Review (1995) *Beyond Total Quality Management and Reengineering: Managing through Processes*. Harvard Business Review Vol. 73: 5, s 80-81
- Joseph, T. (2001) *Systems approaches to total quality management*. Total Quality Management Vol. 12: 7, s 967-973
- Levinsohn, A. (2004a) *How to Comply with Section 404? The PCAOB Offers Guidance*. Strategic Finance Vol. 85: 10, s 61
- Levinsohn, A. (2004b) *Section 404 Costs Soar*. Strategic Finance Vol. 86: 3, s 63-64
- Marshall, J. & Heffers, E. (2004) *European Firms Lag On Sarbanes-Oxley*. Financial Executive Vol. 20: 8, s 10



McNally, J. S. (2004) *The Year of Internal Control: The Clock Is Ticking for Sarbanes-Oxley Compliance*. Pennsylvania CPA Journal, Pennsylvania Institute of CPAs, Vol. 75: 1, s 1-5

Roslender, R. (1995) *Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting*. British Journal of Management Vol. 6, s 45-57

Scott, W. & Marks, N. (2004) *The Good Side of Sarbanes-Oxley*. Internal Auditor Vol. 61: 3, s 36-37

Swartz, N. (2004) *SEC Extends SOX Compliance Reporting Date, PCAOB Takes First Steps*. Information Management Journal Vol. 38: 3, s 6

The Economist (2004) *404 tonnes of paper*. The Economist Vol. 373: 8406, s 116

Verschoor, C. (2004) *Will Sarbanes-Oxley Improve Ethics?* Strategic Finance Vol. 85: 9, s 15-16

### **Internet**

<http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf>

Besökt: 041111

### **Uppsatser**

Rojecki, P. & Sidnäs, F. (2005 – under produktion) *Process Mapping and Development – A Case Study at Volvo Cars Uddevalla*. Master Thesis at Lund Institute of Technology, Department of Industrial Management and Logistics, Division of Technical Logistics

### **Sekretessbelagt och företagsrelaterat material**

Volvo Car Corporation internt material