



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska Institutionen

Tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor

**Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Vårterminen 2004**

**Handledare: Stefan Schiller
Författare: Lena-Marie Månsson 780525
Madelene Törnqvist 790504**

Förord

Författarna önskar tacka de personer som har bidragit till denna uppsats.

Först och främst vill vi tacka alla respondenter som visade oss sitt intresse och tog sig tid att träffa oss för att besvara våra frågor. Utan er hade inte uppsatsen varit genomförbar. Tack!

Vi vill även passa på att tacka vår handledare Stefan Schiller för visat engagemang och god handledning.

Göteborg 7 juni 2004

Lena-Marie Månsson & Madelene Törnqvist

SAMMANFATTNING

Magisteruppsats i företagsekonomi - Externredovisning, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Vt 2004

Författare: Lena-Marie Månsson och Madelene Törnqvist

Handledare: Stefan Schiller

Titel: Tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor

Bakgrund och problem: Under de senaste åren har många företagsskandaler både i Sverige och utomlands uppdagats, vilka har bidragit till ett ökat fokus på revisorernas arbete. I flera av dessa fall har en av anledningarna varit brister i företagets interna kontroll. För att kunna utöva en effektiv styrning kan företagsledningen ha en internrevision till sin hjälp. Dennes huvuduppgift är att tillse att de interna kontrollerna fungerar och är ändamålsenliga. I de fall där intern revision bedrivits och ett bra samarbete funnits borde det således innebära en stor hjälp för de externa revisorerna i deras arbete. Författarna till denna uppsats har valt att undersöka vilka de tänkbara effekterna av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor är.

Syfte: Identifiera tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor.

Avgränsningar: Då författarna önskade personliga intervjuer med respondenterna gjordes valet att endast ta kontakt med företag i Göteborg med omnejd.

Metod: För att uppfylla det nämnda syftet anser författarna att en kvalitativ metod där datainsamlingen sker genom intervjuer lämpade sig bäst. Författarna har vidare valt att utföra en deskriptiv undersökning.

Analys och slutsatser: I analysen har det framkommit att kommunikationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna är en kritisk faktor då denna kan förhindra att dubbelarbete utförs. Detta är något som kan gynna båda parter. Den typ av förhållande mellan internrevisionen och den externa revisorn som kallas delat samarbete har visat sig vara mest vanligt förekommande i undersökningen. De tänkbara effekterna av ett närmre samarbete är bland annat att parterna snabbare kan delge varandra viktig information, att de får bättre kunskap och större insikt i den andra partens område samt att de bolag som har internrevision eventuellt minskar arvodet till den externa revisorn. Författarna menar slutligen på att det finns ekonomisk vinning för båda parter att ha ett närmre samarbete.

Förslag till fortsatt forskning: Undersökning av internrevisionens historiska utveckling vad gäller roll och arbetsområden. Jämförelse mellan de företag som har internrevision med de som inte har denna funktion. Detta för att exempelvis identifiera skillnader vad gäller effektivitet, lönsamhet och styrning.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	1
1.3	PROBLEM	2
1.4	SYFTE OCH BIDRAG	3
1.5	DEFINITIONER	3
1.6	AVGRÄNSNINGAR	3
1.7	DISPOSITION	3
1.8	SAMMANFATTNING	4
2	METOD	5
2.1	OLIKA TYPER AV METODER	5
2.1.1	<i>Kvantitativ metod</i>	5
2.1.2	<i>Kvalitativ metod</i>	6
2.1.3	<i>Uppsatsens val av metod</i>	6
2.2	OLIKA TYPER AV UNDERSÖKNINGAR	7
2.2.1	<i>Explorativa undersökningar</i>	7
2.2.2	<i>Deskriptiva undersökningar</i>	7
2.2.3	<i>Hypotesprövande undersökningar</i>	7
2.2.4	<i>Uppsatsens val av undersökning</i>	7
2.3	DATAINSAMLING GENOM INTERVJUER	7
2.3.1	<i>Standardiserade och ickestandardiserade intervjuer</i>	8
2.3.2	<i>Strukturerade och fria intervjuer</i>	8
2.3.3	<i>Uppsatsens val av intervjumetod</i>	9
2.4	PRIMÄR- OCH SEKUNDÄRDATA	9
2.5	DATAINSAMLING	9
2.6	RESPONDENTERNA	10
2.7	INTERVJUGUIDERNA	10
2.8	VALIDITET OCH RELIABILITET	10
2.9	KÄLLKRITIK	11
2.10	SAMMANFATTNING	11
3	TEORI	12
3.1	ALLMÄNT OM REVISION	12
3.1.1	<i>Olika typer av revision</i>	12
3.1.1.1	<i>Redovisningsrevision</i>	12
3.1.1.2	<i>Förvaltningsrevision</i>	12
3.1.1.3	<i>Efterlevnadsrevision</i>	12
3.1.2	<i>Riksrevisionen och Finansinspektionen</i>	13
3.1.2.1	<i>Riksrevisionen</i>	13
3.1.2.2	<i>Finansinspektionen</i>	13
3.1.3	<i>Sarbanes-Oxley Act</i>	14
3.2	INTERNREVISION	14
3.2.1	<i>Internrevisionens inriktning</i>	15
3.2.2	<i>Ny standard för internrevision</i>	15
3.3	EXTERNREVISION	16
3.3.1	<i>Externrevisorers inriktning</i>	16

3.3.2	<i>Granskning och granskningsmetoder</i>	16
3.4	INTERN KONTROLL	17
3.4.1	<i>COSO's definition av intern kontroll</i>	17
3.5	SAMARBETET MELLAN INTERNREVISION OCH EXTERN REVISOR	18
3.5.1	<i>Förståelse och bedömning av internrevisionen</i>	19
3.5.2	<i>Olika typer av förhållanden</i>	20
3.5.2.1	Inget samarbete	20
3.5.2.2	Kostnad-nytta samarbete	20
3.5.2.3	Delat samarbete	21
3.5.2.4	Kompanjonskap.....	21
3.6	LAGSTIFTNINGENS INVERKAN PÅ SAMARBETET	21
3.7	KVALITETSSÄKRING.....	22
3.7.1	<i>CIA-certifiering</i>	22
3.7.2	<i>ISO-certifiering</i>	22
3.8	SAMMANFATTNING	22
4	EMPIRI	23
4.1	INTERNREVISION	23
4.1.1	<i>Internrevisionens arbete</i>	23
4.1.1.1	Vad internrevisionen tillför organisationen.....	23
4.1.1.2	Oberoende	24
4.1.1.3	Direktiv och åsikter	24
4.1.2	<i>Intern kontroll</i>	24
4.1.3	<i>Samarbetet med extern revisor/Riksrevisionen</i>	25
4.1.3.1	Hur ofta internrevisionen träffar de externa revisorerna.....	25
4.1.3.2	Hur samarbetet ser ut.....	25
4.1.3.3	Direktiv/uppdrag från de externa revisorerna	26
4.1.3.4	Kommunikationen med de externa revisorerna	26
4.1.3.5	Skillnaderna mellan intern- och externrevisorernas uppgifter	26
4.1.3.6	Utveckling av internrevisionens och de externa revisorernas roller	26
4.1.3.7	Intern- och externrevisionens granskningar	27
4.1.3.8	Förändring i relationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna.....	27
4.1.4	<i>Lagstiftning</i>	27
4.1.5	<i>Kvalitetssäkring</i>	28
4.1.5.1	Certifiering av internrevisorer	28
4.1.5.2	Andra sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer	28
4.1.5.3	Svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer	28
4.2	EXTERNREVISION	29
4.2.1	<i>Externrevisorns arbete</i>	29
4.2.2	<i>Interna kontroller</i>	29
4.2.3	<i>Samarbetet med internrevision</i>	29
4.2.3.1	Åsikter om internrevisionen som funktion.....	29
4.2.3.2	Hur ofta de externa revisorerna träffar internrevisionen.....	30
4.2.3.3	Kommunikation med internrevisionen.....	30
4.2.3.4	Skillnaderna mellan intern- och externrevisorernas uppgifter	30
4.2.3.5	Utveckling av internrevisionens och de externa revisorernas roller	30
4.2.3.6	Intern- och externrevisionens granskningar	31
4.2.3.7	Förändring i relationen mellan intern- och externrevision.....	31
4.2.4	<i>Lagstiftning</i>	31
4.2.5	<i>Kvalitetssäkring</i>	31
4.2.5.1	Certifiering av internrevisorer	32

4.2.5.2	Andra sätt för kvalitetssäkring	32
4.2.5.3	Svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer	32
4.3	SAMMANFATTNING	32
5	ANALYS	33
5.1	INTERNREVISION	33
5.2	EXTERNREVISION	34
5.3	INTERN KONTROLL	34
5.4	SAMARBETET MELLAN INTERNREVISION OCH EXTERN REVISOR	34
5.5	LAGSTIFTNINGENS INVERKAN PÅ SAMARBETET	36
5.6	KVALITETSSÄKRING	37
5.7	SAMMANFATTANDE ANALYS	38
5.8	SAMMANFATTNING	38
6	SLUTSATSER.....	39
6.1	INTERN- OCH EXTERNREVISORNS ARBETE	39
6.2	INTERN KONTROLL	39
6.3	SAMARBETET MELLAN INTERN OCH EXTERN REVISOR	40
6.4	LAGSTIFTNINGENS INVERKAN PÅ SAMARBETET	40
6.5	CERTIFIERING.....	41
6.6	TÄNKBARA EFFEKTER AV ETT NÄRMRE SAMARBETE	41
6.7	SAMMANFATTNING	42
7	AVSLUTANDE REFLEKTIONER.....	43
7.1	FÖRFATTARNAS REFLEKTIONER	43
7.2	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING.....	44
7.3	SAMMANFATTNING	44
8	LITTERATURÖVERSIKT	45
	BILAGA 1 – INTERVJUBREV	
	BILAGA 2 - INTERVJUGUIDE INTERNREVISION	
	BILAGA 3 - INTERVJUGUIDE EXTERN REVISOR	

1 INLEDNING

I detta inledande kapitel ges en bakgrund till det område som författarna kommer att beröra. Därefter följer problemdiskussion, problem samt syfte och bidrag. Kapitlet avslutas med definitioner av väsentliga begrepp, de avgränsningar som författarna har gjort samt uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Under de senaste åren har många skandaler inom näringslivet uppdagats. De flesta av oss känner till rubrikerna kring stora multinationella företag som Enron och WorldCom i USA. Dessa, mycket uppmärksammade, amerikanska bolagsskandaler har lett fram till en ökad fokusering på kontrollen av företagen och dess ekonomi samt hårdare lagstiftning kring revision.

Sverige har inte på något sätt varit undantaget från liknande fall. Det har skrivits mycket i media om Skandia och de pengar som använts till allt annat än aktieägarnas bästa.¹ Ett annat exempel är Riksrevisionen, vars uppgift bland annat är att fastställa att svenska myndigheters redovisning är rättvisande och korrekt, som nyligen uppmärksammades på grund av att de hade slarvat med sin bokföring. Det framkom att det fanns brister i Riksrevisionens internkontroll, vilket medfört att felaktiga representationsfakturer bokförts.² Även det statligt ägda Systembolaget drabbades i höstas av en förtroendekris då det uppdagades att oegentligheter hade förekommit inom bolaget. Orsaken till att företagsledningen inte hade uppmärksammat riskerna som förelåg var, även i detta fall, brister i den interna kontrollen.³ Dessa händelser har bidragit till ett ökat fokus på revisorernas arbete även här i Sverige.

Den 21 april i år blev den utav regeringen tillsatta Kodgruppens utredning om en svensk kod för bolagsstyrning klar. Denna innebär bland annat att företagets externa revisor skall avge en särskild granskningsberättelse över styrelsens rapport om den interna kontrollen.⁴ Detta kan ses som ett resultat av de händelser som inträffat och som därigenom bidragit till att allt större ansvar läggs på de externa revisorerna.

1.2 Problemdiskussion

Mycket av den kritik som har uppkommit, till följd av olika skandaler, har riktats mot de externa revisorerna. Det bör dock betonas att det alltid är företagsledningen som bär det yttersta ansvaret för verksamheten. Företagsledningen kan till sin hjälp ha en internrevisionsfunktion eller liknande som arbetar på uppdrag av företagsledningen och som har till uppgift att granska och värdera hur den interna styrfunktionen fungerar.⁵ De interna revisorerna hjälper företagsledningen att upptäcka risker för oegentligheter samt att effektivisera arbetet inom företaget.⁶ Internrevisorerna har en viktig roll och kan hjälpa de

¹ Exempelvis <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=268931> och <http://www.ad.se/nyad/index.php?service=>, 2004-06-01

² Tidningarnas Telegrambyrå nr.0244

³ Nilsson, S

⁴ <http://www.sou.gov.se/pdf/Kodgruppen.pdf>, 2004-05-19

⁵ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2002, s.1131

⁶ Ohlsson, Å

externa revisorerna med värdefull information då de besitter stor kunskap om företaget.⁷ Hur samarbetet mellan intern och extern revisor ser ut beror på ett antal faktorer såsom mängden resurser som företaget har till sitt förfogande samt uppgifternas komplexitet.⁸

Hur har då de senaste årens lågkonjunktur påverkat kontrollen på bolagen? Det är inte svårt att tänka sig att prispressen på detta område är precis lika stort som på många andra. Eftersom externa revisorer enligt lag måste anlitas för att granska årsredovisningen torde det i detta fall betyda att de interna revisorerna är den kontrollinstans som först "försvinner" när ett företag känner pressen på sig att spara pengar inom detta område. Enligt Dagens Industri⁹ har många privata företag valt att dra ned på internrevisionen och istället anlita externa revisorer. År 2002 hade knappt hälften av bolagen på Stockholmsbörsens A-lista, mest omsatta, internrevisorer.

Samspelet mellan interna och externa revisorer är en kritisk komponent. Effektiv kommunikation mellan dessa parter kan förhindra att visst arbete upprepas och förbättra kommunikationen med företagsledning och revisionskommitté. När den externa revisorn skriver på årsredovisningen måste denne själv avgöra om tillräckliga kontroller har gjorts för att riktigheten i innehållet ska kunna styrkas.¹⁰ I de fall där intern revision bedrivits borde det således innebära en stor hjälp för de externa revisorerna i deras arbete. Det är då främst internrevisionens granskningar av de interna kontrollerna som kan vara till nytta för de externa revisorerna. Detta förutsatt att det finns ett väl fungerande samarbete mellan intern och extern revision.¹¹ I samband med detta kan det diskuteras hur de externa revisorerna kvalitetssäkrar de interna revisorernas arbete. De externa revisorernas auktorisation kan i viss mån ses som en kvalitetssäkring. Som intern revisor finns möjlighet till certifiering. I dagsläget finns det inte någon lagstiftning som innebär att de interna revisorerna måste vara certifierade men det är troligt att en lagstiftning eller någon form av rekommendation för de statliga internrevisorerna är på väg.¹²

1.3 Problem

Utifrån problemdiskussionen har författarna formulerat följande problem:

Vilka är de tänkbara effekterna av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor?

För att kunna besvara uppsatsens huvudproblem beträffande effekterna av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor anser författarna att det är lämpligt att först besvara ett antal delproblem som rör samarbetet mellan intern och extern revisor i dagsläget:

- Hur ser internrevisionens och de externa revisorernas arbete ut samt i vilken utsträckning sammanfaller deras arbeten?
- Hur säkerställer internrevisionen och de externa revisorerna att de interna kontrollerna fungerar tillfredsällande?
- Hur ser samarbetet mellan intern och extern revisor ut idag?

⁷ Hult, A

⁸ Richards, D A, s.34 ff

⁹ Ohlsson, Å

¹⁰ Richards, D A, s.34

¹¹ Hult, A

¹² Forsberg, U

- Hur påverkar nationella och internationella bestämmelser rörande revision samarbetet mellan internrevision och extern revisor?
- Vilken inverkan har certifiering av internrevisorer på samarbetet?

1.4 Syfte och bidrag

Syftet med denna uppsats är att identifiera tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor. Författarna önskar upplysa både intern- och externrevisorer om vikten av en väl fungerande kommunikation dem emellan samt de fördelar som följer med detta. Ytterligare ett bidrag är att informera studenter om internrevision och dess uppgifter och nytta för företaget.

1.5 Definitioner

För att underlätta för läsaren har författarna valt att förtydliga två väsentliga begrepp.

Internrevision: Här avser författarna antingen en ensam internrevisor eller en hel avdelning som arbetar med internrevision. I vardagligt tal talas sällan om intern revisor utan istället är benämningen internrevision.

Revisionskommitté: En revisionskommitté består vanligen av några styrelsemedlemmar samt extern- och internrevisorer. Syftet med denna gruppering är att genomföra viss planering och på ett enklare sätt rapportera iakttagelser direkt till styrelsen.¹³ Det finns inga krav på revisionskommittéer i svensk lagstiftning.¹⁴

1.6 Avgränsningar

Då författarna önskade personliga intervjuer med respondenterna gjordes valet att endast ta kontakt med företag i Göteborg med omnejd.

1.7 Disposition

Uppsatsens fortsatta disposition utgörs av:

Kapitel 2 – I metodkapitlet diskuteras undersökningens tillvägagångssätt

Kapitel 3 – I detta kapitel presenteras teori utifrån uppsatsens nyckelord

Kapitel 4 – Här redogör författarna för uppsatsens primärkällor

Kapitel 5 – I detta kapitel kopplas teori och empiri samman och analyseras

Kapitel 6 – I slutsatserna besvaras uppsatsens delproblem samt huvudproblem

Kapitel 7 – I det avslutande kapitlet presenterar författarna sina egna reflektioner och förslag till fortsatt forskning

¹³ Hult, A

¹⁴ Forsberg, U

1.8 Sammanfattning

I detta kapitel har läsaren fått ta del av den bakgrund och diskussion som har lett fram till uppsatsens problem. Därefter beskrevs syfte och bidrag, väsentliga begrepp och avgränsningar. Avslutningsvis redogörs för uppsatsens fortsatta disposition.

2 METOD

I detta kapitel diskuteras uppsatsens tillvägagångssätt. Inledningsvis beskrivs olika metoder för datainsamling samt olika typer av undersökningar. Därefter görs en beskrivning av datainsamling via intervjuer. I samband med varje avsnitt har författarna motiverat sina olika val. Fortsättningsvis diskuteras uppsatsens primär- och sekundärdata samt datainsamling. Därefter görs en beskrivning av respondenterna och intervjuguiderna. Slutligen behandlas uppsatsens validitet och reliabilitet samt källkritik.

2.1 Olika typer av metoder

Det finns två sätt att samla in data på; kvantitativ respektive kvalitativ metod.¹⁵ Nedan följer en beskrivning av de båda.

2.1.1 Kvantitativ metod

Den kvantitativa metoden är en mätbar metod. Den kännetecknas av ett intresse för det gemensamma, det genomsnittliga eller representativa. Den söker någon form av beskrivning och förklaring av ett avgränsat problem. Forskaren ”söker lagar” och använder sig av systematiska och strukturerade observationer, till exempel en enkät med fasta svarsalternativ. Resultaten blir en mängd siffror som sedan kan redovisas i tabeller och diagram.¹⁶

Detta sätt att angripa tillvaron förespråkar ett *kvantitativt, objektivt, formaliserat och strukturerat* tillvägagångssätt. Metoden syftar till att göra objektiva mätningar av tillvaron och samhället, snarare än att försöka utöka förståelsen för detsamma. Till skillnad från den kvalitativa metoden, som använder forskare som instrument, försöker den kvantitativa metoden att ställa forskarens egna tolkningar och person utanför analysen. Resultaten ska således kunna upprepas av andra forskare med samma utgångspunkter. Metodklarheten och den objektiva ansatsen ska försäkra undersökningens resultat. Metoden får ofta förlita sig på svar och fakta hämtade från verkligheten via enkätformulär.¹⁷

Vad som kan nämnas som bristande i användandet av den kvantitativa metoden är svårigheten att göra djupgående analyser på grund av det generella belysningssättet. Inte heller kan man på ett djupare plan tolka och förstå problemet. Som ytterligare kritik kan det påpekas att man med detta förfaringssätt förlorar en hel del information som forskarens egna erfarenheter och förmåga annars skulle kunna fånga upp. Den egna uppfattningen begränsas i och med att denna metod bortser från förmågan hos en individ att ha förståelse för situationer och händelser. Ytterligare kritik som brukar framföras är om metoden verkligen kan sägas vara mer objektiv än andra.¹⁸

¹⁵ Rosengren och Arvidsson s.17 ff

¹⁶ Ibid

¹⁷ Ibid

¹⁸ Ibid

2.1.2 Kvalitativ metod

Den kvalitativa metoden kan sammanfattas i några nyckelbegrepp: *förståelse* (snarare än förklaring), *empati* (förmågan att kunna sätta sig in i den enskildes situation), *tolkning* (att själv tolka utifrån egna erfarenheter och förkunskaper/förståelse), *holism* (att förstå delarna utifrån helheten, att sätta delarna i relation till den övergripande situationen), *subjektivitet* (den enskildes egna uppfattningar) och *partikulariserande* (att inte skapa generella lagar utan se det unika).¹⁹

Den kvalitativa metoden är en tolkande metod. Här finns ett intresse för det säregna, det unika eller det eventuellt avvikande. Metoden kännetecknas också av den rikliga informationen om få enheter, det vill säga mer djupgående information kring ett större problem. Här ser forskaren med informantens ögon och söker förståelse för dennes sätt att se på något. Forskaren tränger in i sammanhanget och gör osystematiska och ostrukturerade observationer, till exempel en djupintervju eller intervjumall utan fasta frågor eller svarsalternativ. Den kvalitativa metoden har den förtjänsten att den når längre ner på djupet än vad den kvantitativa metoden gör. Den anser att mänskligt beteende inte kan reduceras ner till siffror utan inrymmer flera dimensioner där denna metod kan bidra till ökad kunskap och förståelse för den enskildes situation.²⁰

Den kvalitativa metoden är ett flexibelt arbetssätt med brist på struktur och det kan vara svårt att tolka informationen utan att känna alltför stort empati och lägga in egna känslor och värderingar i tolkningen. Det är också svårt att uttolka ”rätt” information, det vill säga att de svar man får betyder något visst och är ”sanna”. Den kvalitativa metoden brukar kritiserats för sin subjektivitet och huruvida den tillfredsställer de krav som finns angående validitet och reliabilitet.²¹

2.1.3 Uppsatsens val av metod

Som tidigare nämnts är syftet med denna uppsats att identifiera tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor. För att uppfylla detta syfte anser författarna att en kvalitativ metod där datainsamlingen sker genom intervjuer lämpar sig bäst. Författarna menar att den kvalitativa metoden, där forskaren försöker få en djupare förståelse för respondenten och dess situation, på bästa sätt ger svar på denna uppsats problemformulering. Författarna är medvetna om att det vid en kvalitativ metod kan vara svårt att bedöma ”ärligheten” i respondenternas svar. Denna uppsats berör frågor som delvis kan uppfattas som känsliga för respondenten. Författarna gav därför respondenterna möjlighet att vara anonyma och har därmed förhoppningen att respondenterna har kunnat svara uppriktigt på författarnas frågor.

¹⁹ Rosengren et al s.17 ff

²⁰ Ibid

²¹ Ibid

2.2 Olika typer av undersökningar

De flesta undersökningar kan klassificeras utifrån hur mycket forskaren känner till om ett visst problemområde innan undersökningen börjar.²²

2.2.1 Explorativa undersökningar

En typ av undersökning kallas *explorativ*. Dess främsta syfte är att inhämta så mycket kunskap som möjligt om ett bestämt problemområde, vilket innebär att ett område belyses allsidigt.²³

2.2.2 Deskriptiva undersökningar

Deskriptiva undersökningar kan röra förhållanden som har ägt rum eller beskrivningar av förhållanden som existerar just nu. I detta fall begränsas undersökningen till några aspekter av de fenomen som är av intresse. Beskrivningarna som görs är detaljerade och grundliga.²⁴

2.2.3 Hypotesprövande undersökningar

Inom problemområden där kunskapsmängden blivit än mer omfattande och teorier har utvecklats, kan undersökningen vara *hypotesprövande*. Dessa undersökningar förutsätter att det finns tillräcklig kunskap inom ett område så att forskaren från teori kan härleda antaganden, hypoteser, om förhållanden i verkligheten.²⁵

2.2.4 Uppsatsens val av undersökning

Författarna har vidare valt att genomföra en deskriptiv undersökning då de ämnar undersöka de förhållanden som existerar i denna stund. Då författarna har för avsikt att utförligt beskriva snarare än att allsidigt belysa problemområdet har författarna valt denna typ av undersökning.

2.3 Datainsamling genom intervjuer

Vid insamling av information bör två aspekter beaktas. Dels bör forskaren överväga hur mycket ansvar som denne tar när det gäller frågornas utformning och inbördes ordning, det vill säga graden av *standardisering*. Dels bör forskaren även fundera över i vilken utsträckning frågorna är fria för respondenten att tolka fritt beroende på sin egen inställning och uppfattning. Detta kallas grad av *strukturering*.²⁶

²² Patel och Davidson s.12

²³ Patel et al s.12

²⁴ Ibid s.13

²⁵ Ibid

²⁶ Ibid s.71

2.3.1 Standardiserade och ickestandardiserade intervjuer

Ett vanligt sätt att skilja mellan olika typer av intervjuer är att utgå från graden av standardisering. Vid intervjuer med hög grad av standardisering är både frågeformuleringen och ordningsföljden av frågorna bestämd på förhand. Frågeformuleringen och ordningsföljden ska här ske på samma sätt vid utfrågning av olika personer i samma undersökning. Vid ostandardiserade intervjuer kan både frågeformulering och frågornas ordningsföljd väljas mera fritt. Huvudsaken är att de frågor som ställs ger svar som täcker informationsbehovet. Intervjun kan i det senare fallet vara betydligt mer situationsanpassad och flexibel.²⁷

Fördelarna med mindre standardiserade intervjuer är att svaren kan bli mer uttömmande och nyanserade. Möjligheten till en kvantifierad bearbetning blir dock mindre än vid standardiserade intervjuer.²⁸

Standardiserade frågor kan anses vara mest användbara om syftet är att samla in hårda data som exempelvis försäljningsvolym eller marknadsandelar. Vid insamling av mjuka data om mer kvalitativa förhållanden är ostandardiserade frågor mest lämpliga, till exempel olika personers bedömning av en situation eller samarbetsklimatet i en organisation.²⁹

2.3.2 Strukturerade och fria intervjuer

Intervjuer kan även delas in med utgångspunkt från det svarsutrymme som ges åt respondenterna. Svartalternativen kan vara helt strukturerade där respondenten endast har att välja på förutbestämda svartalternativ. De kan också vara helt ostrukturerade, fria, där respondenten själv formulerar sina svar. En strukturerad intervju kan sägas vara informationsorienterad, medan den fria intervjun utöver detta även är personorienterad.³⁰

En strukturerad intervju kännetecknas av följande:³¹

- Intervjuaren har i förhand klart fastställt intervjuens målsättning.
- Såväl frågorna som formulerats i förväg som uppföljningsfrågorna har utformats för att stödja en systematisk genomgång av de områden som intervjuaren är intresserad av.
- Intervjun är fokuserad och informationsinriktad.

Den fria intervjun har följande kännetecken:³²

- Syftet med intervjun är inte lika snävt definierat, och inriktningen är bredare och mindre fokuserad.
- Intervjun syftar till att locka fram respondentens värdering av situationen, åsikter, attityder och föreställningar i lika hög grad som rena fakta.
- Istället för huvudsakligen informationssökande frågor används också dialogutvecklande frågor, det vill säga sådana som stimulerar respondenten till att utveckla sina egna frågor och tankar.

²⁷ Lundahl och Skärvad s.115

²⁸ Ibid s.116

²⁹ Ibid

³⁰ Ibid

³¹ Ibid

³² Ibid

2.3.3 Uppsatsens val av intervjumetod

För insamlande av empirisk data har författarna använt ostandardiserade fria intervjuer då detta anses mest lämpligt vid insamling av ”mjuka” data, vilka i denna uppsats berör olika personers åsikter om förhållandet mellan intern och extern revision. Valet att använda fria intervjuer har författarna gjort eftersom intervjuerna syftar till att locka fram respondentens åsikter och värdering av en viss situation i lika hög grad som rena fakta, samt att större möjlighet ges till respondenten att utveckla sina egna frågor och tankar.

2.4 Primär- och sekundärdata

Författarna har använt sig både av primär- och sekundärdata. Med primärdata avses det material som utredaren själv samlat in.³³ I denna uppsats utgörs detta av de åtta genomförda intervjuerna med personer som arbetar med revision på olika sätt.

Med sekundärdata avses data och information som finns dokumenterat om ett visst fenomen, men som inte är insamlat eller sammanställt primärt för den egna studien.³⁴ Det kan exempelvis vara viktigt för en forskare att kunna ta del av vad andra forskare har utträttat eller kommit fram till inom det aktuella problemområdet.³⁵ Författarna till denna uppsats har använt sig av sekundärdata i form av litteratur och övrigt tryckt material rörande revision, både från Sverige och USA. Författarna har även inhämtat information från hemsidor på Internet samt genom artiklar i olika databaser såsom Affärsdata och FAR Komplet.

2.5 Datainsamling

Efter att ämnesområde valts gjordes en inventering utifrån författarnas egna tankar om vilka respondenter som skulle kunna vara lämpliga för studien. Till en början hade författarna tanken att undersöka internrevisionen i enbart privata bolag. Då det endast är relativt stora bolag som har den typen av funktion och de allra flesta av dessa bolags huvudkontor, där funktionen oftast befinner sig, finns i Stockholmsområdet valde författarna att vidga perspektivet. Detta innebar att författarna även bestämde sig för att inkludera statliga och finansiella verksamheter i undersökningen. Därefter valdes fyra organisationer med internrevisionsfunktioner samt fyra revisionsbyråer ut. Beträffande val av externa revisorer hade författarna kraven att de skulle vara verksamma i Göteborg samt arbeta mot bolag med internrevision. Författarna har valt denna urvalsmetod för att det skulle vara möjligt att besöka respondenterna i deras närmiljö.

Efter att respondenterna valts ut tog författarna kontakt med dessa via telefon. Då respondenterna visat intresse för ämnesområdet och tid och plats bokats för intervju skickades ett brev³⁶ ut till dem med mer specifika frågor som intervjun kom att beröra. Vid intervjutillfällena besöktes respondenterna på deras respektive företag. Båda författarna närvarade vid intervjuerna och förde anteckningar. Författarna fick också tillåtelse att använda bandspelare vid sju av åtta intervjuer. Författarna skrev därefter ut intervjuerna ord för ord

³³ Lundahl et al s.52

³⁴ Ibid s.131

³⁵ Arbner och Bjerke s.304

³⁶ Bilaga 1

och skickade intervjusammanställningen till respondenterna för granskning, eventuell komplettering och godkännande.

2.6 Respondenterna

Internrevisorerna är alla män mellan 41 och 54 år. Respondenterna har arbetat i sin nuvarande position mellan 4-20 år. Samtliga respondenter har god insikt i företagets verksamhet sedan många år tillbaka. De fyra internrevisorerna är alla i grunden civilekonomer med inriktning mot redovisning. Två av internrevisorerna arbetar ensamma inom sitt område, på ett av företagen finns två internrevisorer och det fjärde företaget har en grupp på fyra internrevisorer.

Externrevisorerna består av tre män och en kvinna i åldrarna 32-40 år. Samtliga respondenter är auktoriserade revisorer. Respondenterna har arbetat på nuvarande revisionsbyrå och i nuvarande position, det vill säga mot större bolag med internrevision, mellan 2-16 år. De fyra externrevisorerna är även de civilekonomer med inriktning mot redovisning.

2.7 Intervjuguiderna

Intervjuguiderna är uppbyggda med utgångspunkt i de nyckelord³⁷ som författarna valt att låta genomsyra uppsatsen. En av intervjuguiderna är skriven för internrevisionen³⁸ och den andra för de externa revisorerna.³⁹ Frågorna skiljer sig något åt främst gällande revisorernas arbete, men nyckelorden är desamma i båda fallen.

2.8 Validitet och reliabilitet

Validitet i en undersökning kan definieras som *frånvaro av systematiska mätfel* och kan delas in i inre och yttre validitet. *Inre validitet* föreligger då mätinstrumentet, exempelvis en intervjuundersökning, mäter vad det avser att mäta. Det råder således hög grad av överensstämmelse mellan den teoretiska och den operationella definitionen. En god *yttre validitet* innebär att överensstämmelsen mellan den valda indikatorn, exempelvis svaren på en enkätundersökning, och det förhållande som forskaren avser att bedöma, till exempel faktiska inköp hos ett visst antal kunder, är bra.⁴⁰ Författarna anser att den genomförda undersökningen har en god validitet, då de menar att de har undersökt det som avsågs. De fem delproblemen som presenterades i det inledande kapitlet utgör grunden i uppsatsen. Utifrån dessa har författarna formulerat nyckelord som i sin tur förstärker uppsatsens struktur. Då författarna utformat intervjuguiderna utifrån dessa nyckelord är förhoppningen att uppsatsen i möjligaste mån skall vara fri från systematiska mätfel.

Med reliabilitet, tillförlitlighet, avses *frånvaron av slumpmässiga mätfel*. En undersökning med god reliabilitet kännetecknas av att själva mätningen inte påverkas av vem som utför den eller under vilka omständigheter den sker. Reliabilitet är en nödvändig förutsättning för validitet. Metoden att öka reliabiliteten går ofta ut på att med hjälp av olika

³⁷ Intern och extern revision, intern kontroll, samarbetet mellan internrevision och extern revisor, lagstiftningens inverkan på samarbetet samt kvalitetssäkring.

³⁸ Bilaga 2

³⁹ Bilaga 3

⁴⁰ Lundahl et al s.150

standardiseringsförfaranden säkerställa att mätningen genomförs på så identiskt lika sätt som möjligt. Det är viktigt att undvika slumpens inverkan på själva mätningen.⁴¹ Författarnas förhoppning är att undersökningen skall ha en god reliabilitet, men de är dock medvetna om att det är svårt att undvika all påverkan på respondenterna. Då författarna har valt att besöka respondenterna i deras egen arbetsmiljö är tron att detta skall ha bidragit till ökad trygghet för dem och i förlängningen således en god reliabilitet.

2.9 Källkritik

Då det finns relativt lite svensk litteratur rörande internrevision har författarna delvis har använt sig av amerikanska källor. De är medvetna om att de amerikanska förhållandena i sin helhet inte är helt applicerbara på det svenska näringslivet. Författarna har trots detta försökt att utläsa vilka områden som kan sägas vara jämförbara med de svenska omständigheterna. Deras förhoppning är därigenom att de skall ha undvikit att inbegripa områden där stora skillnaderna föreligger.

Författarna är medvetna om att en del Internetkällor har använts i teoriavsnittet. Även detta är en följd av det knappa utbudet av svensk litteratur på internrevisionsområdet. Författarna anser dock att ovanstående omständigheter inte påverkar uppsatsens tillförlitlighet.

2.10 Sammanfattning

I detta kapitel har tillvägagångssättet för denna uppsats presenterats. Inledningsvis har författarna beskrivit olika metoder för datainsamling samt olika typer av undersökningar. Därefter görs en beskrivning av datainsamling via intervjuer. I samband med dessa avsnitt har författarna motiverat sina olika metodval. Författarna har valt en kvalitativ metod där datainsamling har skett genom intervjuer. Vidare har författarna valt att utföra en deskriptiv undersökning. Författarna har valt att genomföra ostandardiserade fria intervjuer. Fortsättningsvis diskuterades uppsatsens primär- och sekundärdata och datainsamling. Därefter gjordes en beskrivning av respondenterna och intervjuguiderna. Slutligen diskuterades uppsatsens validitet och reliabilitet samt källkritik.

⁴¹ Lundahl et al s.152, Patel et al s. 100 ff

3 TEORI

För att sätta in läsaren i ämnesområdet har författarna valt att börja teorikapitlet med en allmän beskrivning av olika typer av revision samt att kortfattat beskriva Riksrevisionen och Finansinspektionen. Därefter behandlas Sarbanes-Oxley Act som berör bolag som har anknytning till den amerikanska marknaden. Den fortsatta delen av teorin beskriver intern- och externrevision, intern kontroll samt samarbetet mellan internrevision och externa revisorer. Avslutningsvis berörs lagstiftningens och certifieringens inverkan på samarbetet.

3.1 Allmänt om revision

3.1.1 Olika typer av revision

Det finns tre olika typer av revision; redovisningsrevision, förvaltningsrevision och efterlevnadsrevision.⁴²

3.1.1.1 Redovisningsrevision

Redovisningsrevision innebär granskning och bedömning av räkenskaper och årsredovisning.⁴³ Redovisningsrevisionen har till uppgift att uppskatta rimligheten i redovisningen och i den finansiella informationen som ledningen godkänt baserat på gällande redovisningslagar och principer. Redovisningsrevision utförs av en extern redovisningsbyrå och utmynnar i ett uttalande i revisionsberättelsen. Redovisningsrevision är av stor nytta för investerare och andra användare av finansiell information, eftersom revisorn som reviderar bolaget har ett objektiva granskningssätt.⁴⁴

3.1.1.2 Förvaltningsrevision

Förvaltningsrevision innebär granskning av bland annat styrelseprotokoll, budgetar, periodbokslut och delårsrapporter. Syftet med förvaltningsrevisionen är att kontrollera att styrelse och VD uppfyllt sina plikter enligt Aktiebolagslagen, bolagsordningen samt tillämplig lag om årsredovisning. Detta bedömer revisorn bland annat genom att granska bolagets rutiner. Förvaltningsrevisionens uppgift är att granska huruvida bolaget drivs på ett för bolaget ändamålsenligt och effektivt sätt.⁴⁵

3.1.1.3 Efterlevnadsrevision

Det finns fyra typer av efterlevnadsrevision; miljörevision, uppföranderevision, kontraktsrevision samt ”policy-revision”.⁴⁶

En typ av efterlevnadsrevision är miljörevision som har blivit allt vanligare på senare år. Detta eftersom det har tillkommit flertalet nya lagar inom miljöområdet.⁴⁷

Uppföranderevision innebär en kontroll av att bolagen håller sina avtal och kontrakt. Denna

⁴² <http://web.odu.edu/webroot/instr/bpa/dziegenf.nsf>, 2004-05-03

⁴³ <http://www.far.se/>, 2004-05-17

⁴⁴ <http://web.odu.edu/webroot/instr/bpa/dziegenf.nsf>, 2004-05-03

⁴⁵ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2002, s.1148 ff

⁴⁶ <http://internalaudit.wustl.edu/audittypes.html>, 2004-05-03

⁴⁷ <http://web.odu.edu/webroot/instr/bpa/dziegenf.nsf>, 2004-05-03

typ av revision är viktiga i bolag som har stora utgifter för sin verksamhet exempelvis i form av omfattande elnät, stora kraftverk och dylikt.⁴⁸ Kontraksrevision har även den blivit vanligare hos företag som använder sig av outsourcing i sin verksamhet. Denna revision spelar en viktig roll i företagen då den kan identifiera besparingsmöjligheter gällande leverantörer. Den fjärde typen av efterlevnadsrevision är så kallad ”policy-revision”. I detta fall granskas att bolaget följer sina förfarandebestämmelser och sina policys.⁴⁹

3.1.2 Riksrevisionen och Finansinspektionen

3.1.2.1 Riksrevisionen

Den 1 juli 2003 slogs Riksdagens revisorer och Riksrevisionsverket samman till att bli Riksrevisionen. Riksrevisionens mål är att genom en oberoende granskning av all statlig verksamhet medverka till god resursanvändning och en effektiv förvaltning i staten. Riksrevisionen utgör en del av riksdagens kontrollmakt och är viktig i det demokratiska systemet.⁵⁰

Riksrevisionen har två huvuduppgifter: att genomföra årliga revisioner av de statliga myndigheterna samt att effektivitetsrevidera dessa. Genom den årliga revisionen fastställs att myndigheternas redovisning är korrekt, att räkenskaperna är rättvisande, att gällande föreskrifter efterlevs och att god revisionsledning upprätthålls. För att kunna bedöma hur effektiva de statliga verksamheterna är genomför Riksrevisionen en effektivitetsrevision. De tittar då närmre på hur förhållandena kring statens budget ser ut. En bedömning görs av hur väl den statliga verksamheten fungerat, hur resultat av den statliga verksamheten utfallit samt hur genomförandet av statens förpliktelser har utvecklats. Effektivitetsrevisionen kontrollerar dessutom de allmänna statliga insatserna för att försäkra sig om att staten får ett effektivt utbyte av sina satsningar, vilket ligger i samhällets intresse. Mottagarna av Riksrevisionens resultat och revisionsberättelser är Riksdag och regering. De använder Riksrevisionens granskningar vid sina beslut.⁵¹

Enligt lag ska de statliga myndigheterna ha internrevisorer.⁵² I förordning 1995:686 5 § står att ”*Myndighetens styrelse skall besluta om revisionsplan. Planen skall grundas på en inom internrevisionen genomförd analys av risken för väsentliga fel i den granskade verksamheten. Innan beslut fattas om revisionsplan skall samråd ske med Riksrevisionen.*”

3.1.2.2 Finansinspektionen⁵³

Finansinspektionen är en myndighet som bevakar företagen på finansmarknaden, bland annat banker, kreditinstitut och försäkringsbolag. Finansinspektionen har som målsättning att bidra till en stabil och effektiv finanssektor samt verka för ett gott konsumentskydd. I sin bevakning granskar Finansinspektionen de finansiella företagens risker och kontrollsystem samt ser till att lagar, förordningar och andra regler följs. Exempel på områden där regelgivning finns är:

- krav på hur stort kapital olika finansiella företag måste ha
- spridning av risker i en portfölj

⁴⁸ <http://internalaudit.wustl.edu/audityypes.html>, 2004-05-03

⁴⁹ <http://web.odu.edu/webroot/instr/bpa/dziegenf.nsf>, 2004-05-03

⁵⁰ <http://www.riksrevisionen.se>, 2004-04-26

⁵¹ Ibid

⁵² Forsberg, U

⁵³ <http://www.fi.se>, 2004-05-06

- intern kontroll och riskhantering
- information om företagets ekonomiska ställning och regler för god extern redovisning

Den finansiella sektorn har instruktioner från Finansinspektionen att de ska ha internrevisorer.⁵⁴ Finansinspektionen gör platsundersökningar vid granskning av företagets riskhantering och kontrollsystem. I vissa fall leder undersökningarna till beslut om sanktioner, det vill säga att tillstånd återkallas eller att varning utfärdas. Finansinspektionen har även till uppgift att lämna tillstånd till företag som vill erbjuda sina finansiella tjänster till allmänheten, koncessioner för försäkringsföretag och oktroyer för banker.

3.1.3 Sarbanes-Oxley Act

Sarbanes-Oxley Act skapades 2002 som en följd av skandalerna kring Enron och WorldCom i USA. Lagen berör främst publika företag i USA och de revisionsbyråer som arbetar med dessa företag.⁵⁵ I Sverige finns två typer av bolag som drabbas av lagstiftningen. Det är dels svenska företag med sekundärnotering på en amerikansk börs och dels svenska dotterbolag till amerikanska koncerner.⁵⁶

De nya reglerna som Sarbanes-Oxley Act medför innebär bland annat att:⁵⁷

- Revisorerna skall rapportera till en revisionskommitté och inte till ledningen.
- Revisionskommittén skall godkänna alla revisorns tjänster innan de genomförs.
- Revisorn skall rapportera till revisionskommittén om all ny information som upptäcks och som har diskuterats med ledningen. Informationen kan exempelvis beröra tveksamma bokföringsprinciper.
- Den reviderande byrån förbjuds att utföra icke revisionrelaterade tjänster såsom bokföring, internrevision och värderingstjänster.
- Ett publikt företags huvudsakliga revisionsbyrå måste bytas vart femte år.
- En revisionsbyrå får inte revidera ett företag om någon av deras högre tjänstemän, såsom VD, controller, ekonomichef, redovisningschef eller dylik har arbetat hos revisionsbyrån i fråga under det senaste året.

Ytterligare en nyhet som kom i och med Sarbanes-Oxley Act var att VD och ekonomichef skall skriva under på att räkenskaperna är i ordning och korrekta.⁵⁸ Detta har inneburit ökat fokus av den interna kontrollen då det är av yttersta vikt att den fungerar för att ledningen skall kunna styrka räkenskaperna.⁵⁹

3.2 Internrevision

Den interna revisorn är, till skillnad från den externa revisorn, anställd av företaget. Internrevisorn är ett medel för företagsledningen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet.⁶⁰

⁵⁴ Forsberg, U

⁵⁵ www.aicpa.org, 2004-05-02

⁵⁶ Froste, C

⁵⁷ www.aicpa.org, 2004-05-02

⁵⁸ Malmqvist, P

⁵⁹ Internrevisorernas Förening

⁶⁰ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1994, s.93

3.2.1 Internrevisionens inriktning

Beroende på företagets struktur och storlek samt företagsledningens behov varierar internrevisionens inriktning och omfattning kraftigt. Internrevisionsverksamheten innefattar vanligtvis en eller flera av följande åtgärder:⁶¹

- Genomgång och övervakning av redovisningssystem och system för intern kontroll samt förslag till förbättringar av dessa system.
- Genomgång av ekonomisk och annan för företaget väsentlig information.
- Genomgång av verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet.
- Genomgång av efterlevnaden av lagar, föreskrifter, övriga externa krav samt företagsledningens riktlinjer och direktiv jämte andra interna krav.

Det förekommer att internrevisionen får uppdrag av den externa revisorn att genomföra vissa granskningar.⁶²

3.2.2 Ny standard för internrevision

Den globala organisationen för internrevisorer, IIA, sätter upp ramverk av regler som i princip alla IIA-anslutna internrevisorer skall följa. År 2000 godkände IIA:s styrelse ett nytt ramverk – Professional Practices Framework.⁶³ Detta ramverk innehåller bland annat en definition av internrevision samt standarder för god internrevisorssed och god internrevisionsssed.⁶⁴ IIA:s definition på internrevision lyder:

*”Internrevision är en oberoende, objektiv säkrings- och konsultfunktion, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisation att nå sina mål, genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna.”*⁶⁵

Det nya ramverket innebär att både god internrevisorssed och god internrevisionsssed skall upprätthållas genom efterlevnad av etikkoderna och standarderna. Etikkoderna i ramverket utgår ifrån hederlighet, objektivitet, aktsamhet med information samt kompetens. Standarderna behandlar tre områden; organisationen och internrevisorn, utförandet av internrevisionen och hur dess kvalitet kan mätas samt olika typer av specialuppdrag. En nyhet i standarderna är att internrevisorerna skall bli kvalitetsgranskade av en extern part vart femte år.⁶⁶

⁶¹ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2004, s.430

⁶² Ibid, 2002, s.1131

⁶³ www.theiia.org, 2004-05-19

⁶⁴ FAR INFO

⁶⁵ Ibid samt www.theiia.org, 2004-05-05

⁶⁶ FAR INFO

3.3 Externrevision

3.3.1 Externrevisorers inriktning

För att kunna utföra en effektiv revision krävs att revisorn gör en noggrann planering över vad som ska granskas och hur omfattande granskningen ska vara. Ett urval måste göras eftersom revisorn inte har möjlighet att granska varje enskild transaktion. Vägledande för revisorn vid planering av revisionen är principerna väsentlighet och risk. Revisorn måste beakta risken för oegentligheter eller väsentliga oavsiktliga fel i årsredovisningen.⁶⁷

*”Revisionsarbetet skall inriktas mot sådana områden där det kan finnas risk för att väsentliga fel uppstår som kan påverka årsredovisningen och i övrigt mot sådant som är väsentligt för bedömningen av om styrelse och VD fullgjort sina åligganden enligt ABL och bolagsordningen. Fel i årsredovisningen kan betecknas som väsentliga om de är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända för en omdömesgill intressent/bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande.”*⁶⁸

Det är revisorns egen yrkesmässiga erfarenhet som avgör vad som är väsentligt i ett enskilt fall. En preliminär bedömning av väsentlighetskriterierna bör göras redan i samband med planeringen. Detta för att revisorn ska kunna bestämma granskningsinsatsernas inriktning, omfattning och förläggning i tiden. Den interna kontrollens styrka påverkar risken för felaktigheter och på så vis även inriktningen och omfattningen av revisorns arbete.⁶⁹

I modern revision har riskanalysen fått allt större betydelse. *”En god analys av riskerna leder inte bara fram till ökade möjligheter att hitta fel i redovisningen eller svagheter i den interna kontrollen. Genom analysen får revisorn också underlag för att bedöma om styrelse och VD utsätter företaget för risker som kan vålla skada utan att ge motsvarande fördelar.”*⁷⁰

3.3.2 Granskning och granskningsmetoder

Resultatet av den informationsinsamling revisorn gjort om företagets verksamhet, konkurrenssituation, informationssystem etcetera i början av revisionsprocessen samt bedömningen av väsentlighet och risk leder fram till en granskningsplan. Denna plan visar vilka problemområden som identifierats, vilken granskningsinsats som bedöms vara lämplig och därmed hur omfattande revisionsuppdraget ser ut att bli. Här beskrivs också hur mycket personal som ska medverka, när arbetet ska ske och hur lång tid det beräknas ta.⁷¹

Det finns två olika typer av granskningsmetoder; internkontrollgranskning och substansgranskning. Valet av metod beror i stor utsträckning på kvaliteten på den interna kontrollen. Är denna god kan substansgranskningen, det vill säga den direkta granskningen av det som ligger bakom olika balans- och resultatposter, begränsas. Felaktigheter som observeras i substansgranskningen kan indikera svagheter i den interna kontrollen, vilka kan

⁶⁷ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2002, s.1122

⁶⁸ Ibid s.1126

⁶⁹ Ibid samt Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1994, s.25 f

⁷⁰ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1994, s.29

⁷¹ Ibid, s.36

behöva följas upp inom ramen för förvaltningsrevisionen.⁷² Vanligast är dock att de båda metoderna kombineras.⁷³

3.4 Intern kontroll

Med intern kontroll avses organisation och rutiner som gör att redovisningen blir korrekt och fullständig och att företagets resurser används på det sätt VD och styrelse avser. Den interna kontrollen bygger på att ansvars- och arbetsfördelningen i företaget är genomtänkt och fungerar samt att attest- och rapportsystemen är ändamålsenliga.⁷⁴ Syftet med intern kontroll är dels att snabbt upptäcka fel, dels att förhindra att fel uppstår i redovisningen eller i andra ekonomiska rapporter. Detta är viktigt då dessa typer av fel kan leda till att felaktiga beslut fattas, vilket i sin tur kan leda till ofördelaktiga utfall för företaget i fråga. Den interna kontrollen är uppbyggd på olika rutiner och system som tillsammans tillser att redovisningen blir korrekt och komplett samt att företagets resurser används på ett för företaget ändamålsenligt sätt.⁷⁵

God intern kontroll ger företaget utdelning både i form av minskade risker, ökad överskådlighet och mer kostnadseffektiva revisioner.⁷⁶ Det är ledningens uppgift att införa och vidmakthålla en betryggande intern kontroll.⁷⁷ Till internrevisionens arbete hör att ge förslag på förbättringar av denna.⁷⁸

Vikten av intern kontroll har i många år betonats. Redan 1947 skrev den amerikanska tidskriften ”*Internal Controls*” om följande faktorer som bidragande orsaker till den ökade uppmärksamheten av intern kontroll:⁷⁹

- Företagens omfattning och storlek har blivit så komplex och vidsträckt att företagsledningen måste förlita sig på ett stort antal rapporter och analyser för att effektivt kontrollera verksamheten.
- Kontroll- och granskningsfunktionen som finns i ett bra internkontrollsystem ger skydd mot den mänskliga faktorn och minskar möjligheten att fel och oegentligheter uppstår.
- Det är ogenomförbart för revisorerna att revidera de flesta företagen inom budgeten utan att förlita sig på företagets interna kontrollsystem.

3.4.1 COSOs definition av intern kontroll

COSO, The Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, är en kommitté i USA som består av representanter från företag, redovisningsekonomer och revisorer. COSO har utformat en definition för intern kontroll som har fått stort genomslag internationellt.⁸⁰ Definitionen lyder:

⁷² Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2002, s.1136

⁷³ Ibid, 1994, s.36 f

⁷⁴ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1994, s.39

⁷⁵ Ibid, 2001 s.7

⁷⁶ Hult, A

⁷⁷ Persson, L och Andersson, M, s.4

⁷⁸ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2002, s.1131

⁷⁹ Cosserat, G W, s.229

⁸⁰ Ibid s.230 samt Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1993, s.8

”Intern kontroll är en process genom vilken företagets styrelse, ledning och annan personal skaffar sig rimlig säkerhet för att företagets mål uppnås på följande områden:⁸¹

- Verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet
- Den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet
- Efterlevnaden av tillämpliga lagar och förordningar.”

COSOs definition poängterar att den interna kontrollen fungerar som ett *medel* för företagsledningen i dess övervakning av verksamheten. Den interna kontrollen ska vara *integrerad i styrningen* av verksamheten och fungera som en *process* som påverkas av hur ledning och personal agerar. Den interna kontrollen ger i slutändan dock endast en *rimlig* säkerhet över hur väl verksamheten lever upp till sina mål.⁸²

Enligt COSO kan den interna kontrollen delas in i fem delar: kontrollmiljö, riskbedömning, information och kommunikation, kontrollåtgärder samt övervakning och uppföljning. Med *kontrollmiljö* avses de förhållanden som påverkar ett företags klimat, det vill säga etik, ledarskapsstil, integritet, ansvarsfördelning, organisatorisk uppbyggnad samt engagemang och styrning från företagsledning och styrelse. Kontrollmiljön utgör basen för de övriga elementen i den interna kontrollen. *Riskbedömning* görs för att kontrollera att företagets operationella och finansiella mål samt lagefterlevnadsmål kan uppfyllas. För att kunna bedriva företaget på ett så tillfredsställande sätt som möjligt är det viktigt att *information* kommuniceras i rätt tid och i rätt form. Företaget har ofta IT-system för detta ändamål. *Kontrollåtgärderna* syftar till att övervaka att ledningens direktiv och företagets uppsatta mål efterlevs. Detta görs genom granskningar av fördelningar av arbete och ansvar, attestrutiner, avstämningar samt *uppföljning* av resultat. För att försäkra sig om att avvikelser som identifieras åtgärdas bör företaget ständigt utvärdera all information samt att systemen för intern kontroll fungerar tillfredsställande.⁸³

3.5 Samarbetet mellan internrevision och extern revisor

Som tidigare nämnts ser internrevisionens och de externa revisorernas arbete olika ut. Internrevisorn vill försäkra sig om att styrelsen och ledningen har en god intern styrning och kontroll, vilket också vanligen innebär en rättvisande redovisning, men där redovisningen bara är ett medel, och inte ett revisionsobjekt i sig som det är för de externa revisorerna.⁸⁴

De externa revisorerna har vanligtvis ett nära samarbete med ett företags interna revisorer. De externa revisorerna har också ett direkt intresse i internrevisorernas arbete. Ur den externa revisorns perspektiv är internrevisionen en komponent av ett företags kontrollmiljö. Som en oberoende enhet inom företaget granskar, utvärderar och övervakar internrevisionen lämpligheten och effektiviteten av den interna kontrollstrukturen. Internrevisionens arbete med utförandet av kontrolltester har inverkan på karaktär, val av tidpunkt och omfattning av den externa revisionen.⁸⁵

⁸¹ <http://www.coso.org>, 2004-05-20 samt Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1993, s.8

⁸² Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1993, s.8 samt Cosserat, G W, s.230 f

⁸³ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1993, s.9 f

⁸⁴ Forsberg, U

⁸⁵ Cosserat, G W, s.50

3.5.1 Förståelse och bedömning av internrevisionen

Den svenska Revisionsstandarden, RS 610, fordrar att den externa revisorn bedömer de interna revisorernas arbete i syfte att planera revisionen och utveckla en effektiv revisionsmetod. De interna revisorernas arbete kan inte nyttjas som ett substitut för den externa revisorns arbete, men det kan vara ett viktigt komplement. Den externa revisorn måste skaffa sig tillräcklig förståelse för internrevisionens verksamhet då denne planerar revisionen och utformar en effektiv granskningsinsats.⁸⁶ RS 610 fordrar att den externa revisorn tar hänsyn till ett flertal faktorer hos internrevisionen när denne ska avgöra i vilken omfattning internrevisorns arbete kan användas. Dessa faktorer är:⁸⁷

- *Organisatorisk ställning*: funktionens uttryckliga ställning inom företaget och den effekt detta har på dess möjlighet till objektivitet.
- *Funktionen inriktning och omfattning*: arten och omfattningen av de uppgifter som utförs.
- *Teknisk kompetens*: om internrevisionen utförs av professionellt utbildade och kompetenta personer.
- *Vederbörlig professionell omsorg*: om internrevisionen planeras, leds, följs upp och dokumenteras på lämpligt sätt.

Enligt RS 610 ska den externa revisorn bedöma internrevisionsverksamheten och dess eventuella inverkan på de externa revisionsåtgärderna. Vissa delar av det arbete som internrevisionen gjort kan vara till nytta för den externa revisorn. Då den externa revisorn beslutat sig för att använda särskilda delar av internrevisionens arbete ska denne utvärdera och testa internrevisionens arbete för att få bekräftat att det passar för hans eller hennes syften. Det är företagsledningen som avgör internrevisionens roll och funktionens mål varierar alltefter företagsledningens behov. Den externa revisorn är utsedd för att oberoende uttala sig om årsredovisningen och att den inte innehåller några väsentliga fel.⁸⁸

Då internrevisionen är en del av företaget kan den inte uppnå samma grad av oberoende som krävs av den externa revisorn, oavsett hur objektiv och självständig den är. Den externa revisorn ansvarar alltid själv för de uttalanden som görs och detta påverkas inte av om denne drar nytta av den interna revisionen. Alla bedömningar som beror på revisionen av årsredovisningen åligger den externa revisorn.⁸⁹

Samspelet mellan interna och externa revisorer är en viktig faktor. Om kommunikationen bedrivs effektivt mellan dessa parter kan detta innebära att dubbelarbete undviks.⁹⁰ Samarbetet mellan internrevisionen och den externa revisorn blir mer effektivt om möten hålls med lämpliga mellanrum under perioder. Den externa revisorn bör bli informerad om och få tillgång till relevanta rapporter från internrevisionen samt få information om alla väsentliga förhållanden som kommer till internrevisorernas kännedom och som kan påverka den externa revisorns arbete. Den externa revisorn informerar på motsvarande sätt internrevisorn om de väsentliga förhållandena som kan påverka internrevisionen.⁹¹

⁸⁶ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2004, s.430

⁸⁷ Ibid samt Cosserat, G W, s.50 och 256

⁸⁸ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2004, s.429 ff

⁸⁹ Ibid

⁹⁰ Richards, D A, s.34

⁹¹ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2004, s.431

3.5.2 Olika typer av förhållanden⁹²

Vilken typ av förhållande mellan intern och extern revisor som bäst passar en viss organisation beror på företagets resurser, tid och uppgifternas komplexitet. Det är dock viktigt att påpeka att de interna och externa revisorernas objektivitet och oberoende måste utgöra grunden i valet av förhållande.

Det finns fyra olika kategorier av förhållanden mellan interna och externa revisorer; inget samarbete, kostnad-nyttasamarbete, delat samarbete och kompanjonskap. Flera faktorer avgör vilken typ av förhållande den interna och externa revisorn bör ha; den interna revisionens storlek, befogenheter, strategisk plan och företagsledningens önskan om deras samarbete.

3.5.2.1 Inget samarbete⁹³

I denna kategori har internrevisionen inget pågående förhållande med de externa revisorerna; deras omfattning på arbetet är klart olika och separerade.

Då storleken på internrevisionsavdelningen, eller arbetets omfattning, kräver 100 procent tillgivenhet för att möta företagsledningens förväntningar, kan det vara lämpligt att den interna och externa revisorn inte har något samarbete. Den interna revisionsavdelningen kan samverka med de externa revisorerna på ett informellt sätt, genom möten och informationsutbyte, men fokuset hos de två grupperna är inte alls koordinerade och ingen av de båda parterna erbjuder direkt stöd till den andra. Fördelarna med detta samarbete kan ses hos internrevisionen, vilken enbart fokuserar på företagets behov utan att behöva delge den externa revisorn information löpande. Den externa revisionen koncentreras på säkerställande av att den finansiella informationen är korrekt samt översiktlig finansiell rådgivning av nya redovisningsuttalanden för företagsledningen och revisionskommittén. Här finns en klar skillnad i arbetet mellan intern och extern revisor. Denna typ av förhållande var mycket populär i USA åren innan Sarbanes-Oxley Act antogs.

3.5.2.2 Kostnad-nyttasamarbete⁹⁴

De interna revisorerna engagerar sig i stödjande, delande eller koordinerande aktiviteter tillsammans med de externa revisorerna, vilket medför ökat värde för organisationen. I denna typ av förhållande fokuserar parterna på att samarbetet är lönsamt för företaget. Internrevisionen diskuterar med företagsledningen angående uppgifter som de kan utföra för de externa revisorerna, vilka i förlängningen ger fördelar till företaget. Internrevisionsavdelningar som tillhör denna typ av förhållande är resultat- och lönsamhetsfokuserade. Nackdelen med kostnad-nyttasamarbetet är att det är svårt att mäta värdet som förhållandet skapar, exempelvis hur den information och de nätverk som internrevisionen har utvecklat och som de externa revisorerna drar nytta av skall värderas.

⁹² Richards, D A, s.34 ff

⁹³ Ibid

⁹⁴ Ibid

3.5.2.3 *Delat samarbete*⁹⁵

I detta förhållande skapar de externa och interna revisorerna ett yrkesmässigt samarbete för att maximera resursanvändningen. Planeringen över den interna revisionens arbetsprestation är koordinerad och resultatet av internrevisionens arbete delas.

De interna revisorerna arbetar nära de externa revisorerna för att försäkra sig om att information som samlats in av den ena parten även kommer den andra parten till del, vilket tillåter denne att lägga till denna information i sin planering. Revisionsplaner, program och rapporter är information som vanligtvis delges den andra parten. Ett delat samarbete möjliggör interrevisionens fortsatta arbete att utveckla sin årliga revisionsplanering oberoende av de externa revisorerna, men tillåter möjligheten för båda parter att få reda på vad den andra partens planering innehåller. I denna typ av förhållande är den interna revisorn medveten om vilka områden som ska granskas, tillvägagångssättet och resultaten. Den externa revisorn är i sin tur medveten om de särskilda områden som internrevisionsavdelningen granskar och resultaten av deras arbete. I detta förhållande är oberoendet hos båda parter upprätthållet, även om koordineringen av arbetsprestationerna kan bli lidande på grund av avsaknaden av långtgående planering.

3.5.2.4 *Kompanjonskap*⁹⁶

De interna och externa revisorerna har ett yrkesmässigt förhållande vilket gynnar planeringen av granskningsarbetet så att riskbedömning, revisionsteknik och information från tidigare revisioner kan användas.

I detta förhållande har de interna och externa revisorerna ett nära yrkesmässigt samarbete som genomsyrar alla aspekter i båda parter arbeten. Fortgående kommunikation och planeringsinsatser är naturliga inslag i detta samarbete. Varje uppgift som är av bådats intresse planeras gemensamt, även då endast en av parterna faktiskt utför arbetet. Målet är att säkerställa att synergieffekterna från samarbetet överskuggar de underliggande skillnaderna i arbetets omfattning och fokus. Fördelarna med detta förhållande är att omfattning, utförande och resultat av både interna och externa revisorers prestationer koordineras bättre.

3.6 **Lagstiftningens inverkan på samarbetet**

Åsikterna bland amerikanska revisionschefer om hur nära de externa och interna revisorerna bör samarbeta varierar kraftigt – från att arbeta på avstånd till ett mycket nära, kontinuerligt samarbete. Sarbanes-Oxley Act och den amerikanska Securities and Exchange Commission, SEC, tror på ett närmare förhållande mellan de båda parterna. Sarbanes-Oxley Act innebär att både interna och externa revisorer rapporterar till styrelsens revisionskommitté och har företagsledningen som en av sina primära målgrupper. Detta innebär således att den interna och externa revisionen kan sammanfalla beträffande omfattning, tillvägagångssätt och rapportering.⁹⁷

⁹⁵ Richards, D A, s.34 ff

⁹⁶ Ibid

⁹⁷ Ibid

3.7 Kvalitetssäkring

3.7.1 CIA-certifiering

IIA tillhandahåller normer för internrevision. Det går även att genom denna organisation göra ett test, vilket består av fyra delprov, för att bli certifierad internrevisor, CIA – Certified Internal Auditor. Den som söker certifiering skall dessutom inneha 120 akademiska poäng samt kunna uppvisa intyg om personlig lämplighet från chef, lärare från utbildningen eller annan CIA. För att få behålla certifieringen krävs att revisorn deltar i 80 timmar fortbildning under varje ny 2-årsperiod. Fortbildningen innefattar bland annat konferenser, seminarier och formell internutbildning inom ämnen relevanta för internrevision.⁹⁸

Liknande test går inte att finna i Sverige. Internrevisorernas förening, IRF, tillhandahåller utbildning och kurser, vilka dock inte kan likställas med CIA-testen. Under 2003 genomförde IRF en undersökning bland sina medlemmar som arbetar som statliga internrevisorer. I undersökningen ingick frågor som berörde certifieringens vara eller icke vara. En majoritet av de tillfrågade ansåg inte att CIA var det bästa sättet att certifiera svenska internrevisorer. Detta på grund av det faktum att testet inte är utformat för de svenska förhållandena. Vad som efterfrågades var ett nationellt prov. Många respondenter ansåg dock att någon typ av certifiering behövs då det ger högre kvalitet.⁹⁹

3.7.2 ISO-certifiering

ISO är en internationell standard som gäller företagets kvalitets- och miljösystem. Härav kan nämnas ISO 9001 som är ett kvalitetssystem. ISO 9001 innebär att företaget har ett system för att säkerställa alla företagets olika delar enligt standarden. Det innefattar allt från inköps- och lagerhanteringsrutiner till produktionsmetoder, ekonomisystem och utbildningsrutiner.¹⁰⁰ Modernt miljöarbete innefattar vanligtvis många av de olika aktiviteter som bedrivs på företag och organisationer såsom marknadsöversikt, produktplanering och marknadsuppföljning. Det är viktigt att verksamheten även lönar sig ekonomiskt och med viss marginal för att kunna vidareutvecklas. ISO 14000-serien har utarbetats för att underlätta detta arbete och göra det rationellt och kostnadseffektivt.¹⁰¹

3.8 Sammanfattning

Författarna har i teorin valt att inleda kapitlet med att allmänt beskriva revision för att ge läsaren en bakgrund kring ämnesområdet. Därefter lyfter författarna fram fakta utifrån de nyckelord som bygger på uppsatsens delproblem. Författarna menar på att interna kontroller är något som berör både intern- och externrevisorernas arbete och därigenom samarbetet dem emellan. Vidare menar författarna på att även lagstiftning och bestämmelser kan påverka samarbetet i viss utsträckning. Slutligen anser författarna att kvalitetssäkring, och i synnerhet certifiering av internrevisorer, kan vara av stor vikt för samarbetet.

⁹⁸ Forsberg, U

⁹⁹ www.irf.a.se, 2004-04-18

¹⁰⁰ http://www.butik.headlock.se/tcomedlem/fragor_och_svar.htm, 2004-05-19

¹⁰¹ <http://www.miljostyrning.se/iso14000/>, 2004-05-19

4 EMPIRI

I detta kapitel redogörs för de data som framkommit vid de åtta intervjuerna. Materialet presenteras utifrån de nyckelord som författarna använt sig av i uppsatsen. Författarna har valt att redovisa de interna och externa revisorernas åsikter och erfarenheter separat samt, med hänsyn till respondenterna, bearbetat materialet så att det inte framgår vem av revisorernas åsikt som har lyfts fram.

4.1 Internrevision

4.1.1 Internrevisionens arbete

Internrevisorerna berättar att deras huvudsakliga uppgift är att granska den interna kontrollen och styrningen samt att undersöka att de rutiner som är fastlagda fungerar och följs. Internrevisionen mäter och utvärderar den interna kontrollen. En av respondenterna berättar att han har ansvar för att utveckla den interna kontrollen och styrningen. En av respondenterna arbetar mestadels i projekt och menar på att den interna kontrollen innefattar i princip allting; styrning, riskhantering och kontroll. En annan av internrevisorerna granskar årligen olika interna projekt för att se att de fungerar tillfredsställande. Två av respondenterna menar på att internrevisionen är en stödjande, rådgivande, funktion som även fungerar som bollplank för organisationen i övrigt. En av respondenterna menar att samtidigt som det är viktigt att säkerställa att väsentliga kontroller görs, så är det även betydelsefullt att överdriven formalism undviks eftersom det då istället kan ha en bromsande effekt. Två av respondenterna betonar att de också arbetar förebyggande för att försöka förbättra och komma med bra lösningar i ett tidigt skede, även om granskningarna till stor del baseras på det som har hänt. De menar att internrevisionen på senare tid fokuserar mer och mer på att blicka framåt och jobba i en konsultroll för företaget än att som tidigare titta mycket bakåt i tiden.

Beträffande granskningarna som görs betonar två av respondenterna att utgångspunkten för granskningarna är väsentlighet och risk. Samtliga respondenter gör årligen en revisionsplan över vilka områden som ska granskas. Denna plan bygger på en riskanalys över verksamheten och utifrån denna bestäms sedan vilka områden eller projekt som ska granskas under året.

Beträffande hur mycket tid som läggs på olika områden menar en av respondenterna att han lägger cirka hälften av sin tid på ren internrevision och granskning och resterande femtio procent på förebyggande arbete, att utveckla den interna kontrollen. En annan av respondenterna talar om en förskjutning där det tidigare gjordes stora substansgranskningar, där de granskade hela verksamheten och den interna kontrollen, medan fokus idag är på de områden där riskerna är som störst. En av internrevisorerna berättar att de i sin revisionsplan gör ett grovt tidsschema, en bedömning över hur lång tid de olika granskningarna kommer att ta. En respondent menar att det finns områden som väger tyngre än andra och att det även finns områden som är oerhört viktiga ur kundperspektivet och ur allmänhetens synpunkt – att det är viktigt att göra saker och ting rätt för att upprätthålla förtroendet.

4.1.1.1 Vad internrevisionen tillför organisationen

På frågan om vad respondenterna anser att de tillför organisationen menade de alla på att internrevisionen är till stor nytta för företaget. En respondent anser att det är betydelsefullt för företaget att ha en oberoende funktion som granskar styrning och kontroll. En annan av

respondenterna menar att då de flesta rutinerna är så kallade tvåmansärenden, där det inte är en och samma person som både utför en uppgift och sedan granskar eller godkänner den, är det viktigt att ha en väl fungerande internrevision. Respondenten menar vidare att det krävs ett snabbt och pålitligt redovisningssystem för att verksamheten skall fungera, för att alla områden ska få feedback direkt. Denne menar att det är internrevisionen som står för uppföljningen, att det är de som ser till att verksamheten fungerar på avsett vis. Han berättar också att de även gör mycket av det jobb som egentligen är de externa revisorernas arbete. En tredje respondent anser att företaget har stort ekonomiskt utbyte av internrevisionen. Han menar på att de rekommendationer eller förbättringsförslag som internrevisionen ger i sina rapporter ofta har en direkt koppling till ekonomisk vinning. Det kan till exempel vara att företaget bör förbättra sitt systemstöd eller att företaget ska öka sina kontroller för att minska risken. En av internrevisorerna påpekar funktionens kunskap om intern kontroll. Han menar på att om rutiner förbättras så att både medvetna och omedvetna misstag undviks så är det bra för företaget. Om det finns en god struktur på styrning och effektivitet så gynnar det företaget.

4.1.1.2 Oberoende

Beträffande internrevisionens oberoende ställde författarna frågan om de interna revisorerna har någon modell i likhet med de externa revisorernas analysmodell, där de prövar sitt oberoende. En av internrevisorerna diskuterar internrevisionens plats i organisationen som en viktig del i denna fråga. Han menar att det är viktigt att tänka på hur oberoende de egentligen är i förhållande till dem de granskar och att det i Europa är vanligt att internrevisionen är underställd ekonomichefen, vilket innebär att internrevisorn inte är helt oberoende. En annan av internrevisorerna är inne på samma tanke och menar att oberoendet är en del av internrevisionens roll och att de befinner sig högt uppe i organisationen just på grund av oberoendet. En tredje respondent svarar att det inte finns några som helst hinder att genomföra en oberoende revision, utan att internrevisionen kan granska alla områden. Sammantaget påpekar respondenterna vikten av att kunna utföra en oberoende revision.

4.1.1.3 Direktiv och åsikter

Angående vem det är som ger internrevisionen direktiv berättar en respondent att det är ledningen som ger direktiv när det gäller uppdraget som sådant, men att det även finns plats för egna förslag. En annan respondent förklarar att granskningsuppdraget kommer från centralt håll. En internrevisor berättar att han arbetar under styrelsen och att det är de som ger internrevisionen direktiv och som godkänner internrevisionens granskningsplan. Den fjärde respondenten får direktiven från styrelse och ledning. Respondenterna påpekar också att revisionsplanerna ibland måste ändras på grund av oförutsedda händelser.

Samtliga respondenter anser att deras åsikter och förslag mottas mycket väl av respektive chef. Två av respondenterna menar på att cheferna är mycket lyhörda för vad internrevisionen tycker och tar till sig av deras information.

4.1.2 Intern kontroll

Författarna undrade vidare hur internrevisorerna gör för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillfredsställande sätt. En av internrevisorerna berättar att de undersöker att cheferna på sina respektive sakområden gör det de bör för att ha grepp om den interna kontrollen och styrningen. Att de i sin dagliga verksamhet har uppföljnings- och styrningsverksamhet som säkrar att den interna kontrollen är tillräckligt god. Respondenten

vill i detta sammanhang påpeka att internrevisorn inte har något ansvar för den interna kontrollen. Han menar att den som har ansvaret för den interna kontrollen inte kan vara internrevisor, då denne i sådana fall skulle granska sig själv. En annan respondent menar att de försäkras om den interna kontrollens existens och funktion genom besöken de gör, där allt verifieras i en rapport. En annan internrevisor betonar att allt arbete går ut på att kontrollera den interna kontrollen. Han menar att detta görs genom en projektbeskrivning där de går igenom vilka enheter som ska intervjuas. Internrevisorernas säkerställning av den interna kontrollen består både av intervjuer och verifiering av olika poster. Den fjärde respondenten berättar bland annat om granskningsprogram som används vid kontroll av betalningsrutiner. De kontrollerar alltid att det är rätt person som har granskat och skrivit på underlagen samt att det är minst två personer inblandade i betalningskedjan. Utöver detta granskas exempelvis rutiner kring arvoden, så att dessa betalas ut riktigt och att skatten blir korrekt debiterad.

4.1.3 Samarbetet med extern revisor/Riksrevisionen

4.1.3.1 Hur ofta internrevisionen träffar de externa revisorerna

Kontakten med de externa revisorerna skiljer sig åt en del mellan internrevisorerna. En av respondenterna träffar de externa revisorerna cirka fem-sex gånger per år, både vid slutrevision och förtida revision samt löpande under året. De övriga internrevisorerna har kontakt med de externa revisorerna cirka en gång per år. En av dem berättar att han har kontakt med dem vid bokslutet eller om det uppstår några speciella frågor. En annan respondent berättar att de har kontakt i samband med att revisionsplanen läggs och att mötet bland annat är till för att undvika dubbelarbete.

Två av internrevisorerna anser att denna tid är tillräcklig, medan en tredje respondent menar att det inte riktigt finns tid till tätare kontakt. Den fjärde respondenten anser att något mer tid skulle vara positivt då det alltid är bra att ha något slags bollplank.

4.1.3.2 Hur samarbetet ser ut

Hur samarbetet ser ut med de externa revisorerna varierar kraftigt. En av respondenterna berättar att det mycket handlar om informationsgivning från båda håll. Han menar att de externa revisorerna gärna vill veta vad internrevisionen har funnit vid sina granskningar och även vilka förbättringsbitar som de håller på att utveckla. Internrevisionen är också intresserad av vad de externa revisorerna hittar i sina granskningar, menar han. En annan respondent berättar att revisionschefen inför besöket med den externa revisorn skriver ett pm som innefattar hur det gångna året varit, eventuella brister och hur de har åtgärdat dem samt vad det har lett till för förändringar. Sedan går de externa revisorerna igenom detta, gör ett slutomdöme och bedömer kvaliteten allmänt i företaget. Den tredje internrevisorn menar också på att de interna och externa revisorerna har nytta av varandra. Han anser att det är väldigt nyttigt och lärorikt att ha med de externa revisorerna bland annat vid bokslut då de är mer uppdaterade på bokslutsgranskning, men även att de externa revisorerna har nytta av honom då han är väl insatt i företaget och kan alla rutiner och system. Den statliga internrevisorn berättar att samarbetet är näst intill obefintligt. Innan Riksrevisionsverket blev Riksrevisionen hade internrevisionen ett samråd med Riksrevisionsverket i samband med att revisionsplanen lades. Den nuvarande granskande myndigheten, Riksrevisionen, vill dock avveckla detta samråd. Enligt respondenten är en tänkbar anledning till detta att de vill vara helt fria och att de ska kunna granska allting utan att vara bundna av godkännanden som skett vid samrådet.

4.1.3.3 *Direktiv/uppdrag från de externa revisorerna*

Två av respondenterna menar att de externa revisorerna inte ger internrevisionen några direktiv eller uppdrag. En av de berättar att det vare sig händer att de ber honom granska någonting som tvärtom. Den andre av dem menar att internrevisionen har förmedlat sina revisionsplaner till de externa revisorerna men att det inte har varit så mycket kommunikation åt andra hållet. En annan av internrevisorerna menar på att om de externa revisorerna har något att anföra i sina rapporter så är det internrevisionens uppdrag att följa upp det under nästkommande år och sen avrapportera hur det gick. Den fjärde internrevisorn berättar om liknande erfarenheter om sådana uppdrag från externa revisorer.

4.1.3.4 *Kommunikationen med de externa revisorerna*

Tre av internrevisorerna beskriver kommunikationen med de externa revisorerna som bra. En av dem talar om de externa revisorerna som arbetskamrater. Den fjärde respondenten beskriver kommunikationen som mycket begränsad på grund av olika orsaker. Han nämner att vissa av hans kollegor har efterlyst mer kommunikation och att även han själv gör det.

4.1.3.5 *Skillnaderna mellan intern- och externrevisorernas uppgifter*

En av respondenterna beskriver det som att de externa revisorerna intresserar sig för redovisningsrevision till cirka 95 procent medan internrevisionen intresserar sig till 90 procent åt förvaltningsrevision och sedan 5 procent vardera på redovisnings- och efterlevnadsrevision. En annan av internrevisorerna menar att de gör mycket fysisk granskning åt de externa revisorerna som de annars skulle ha gjort. Den tredje respondenten menar på att de externa revisorerna inte aktivt är med i arbetet utan att de granskar internrevisionens arbete. Han berättar att de externa revisorerna är med vid bokslutsarbete och i granskningarna, men att internrevisionen tittar på flöden och gör analyser över utveckling etcetera och att de externa revisorerna läser deras anteckningar och kommer med frågor. Den fjärde internrevisorn berättar att de externa revisorerna nästan uteslutande håller på med bokslutsarbetet. Att de har två olika inriktningar, dels för årlig revision och dels för förvaltningsrevision. De har revisorer som tittar på de ekonomiska siffrorna, den finansiella delen av årsredovisningen, och revisorer som ägnar sig åt resultatredovisning, där alla verksamhetsuppgifterna redovisas.

4.1.3.6 *Utveckling av internrevisionens och de externa revisorernas roller*

En respondent anser att internrevisionens roll markant har förändrats under de senaste tio åren. Mycket av arbetet handlade tidigare om granskning av historiskt material men är i dagsläget mer inriktat på konsultation och förebyggande arbete där internrevisorerna kritiskt granskar rutiner för att se om det går att hitta mer rationella rutinlösningar. Orsaken till förändringen är enligt respondenten att grundsynen på internrevision har förändrats. Två andra internrevisorer har liknande uppfattning. En av dessa menar på att internrevisionen idag fokuserar på granskning och utvärdering av styrningens effektivitet och allt mindre på kontroll av siffror.

En respondent anser att internrevisionen successivt blivit mer inriktad på förvaltningsrevision och att bedöma den interna styrningen och kontrollens ändamålsenlighet, effektivitet och säkerhet genom olika granskningsinsatser. Även förändring och utveckling av organisatoriska strukturer har bidragit till en förändring av internrevisorns roll. Respondenten påpekar även att medvetenheten om både själva verksamheten och vikten av bra riskbedömningar har ökat.

Han berättar vidare om att Sarbanes-Oxley Act har påverkat samtliga revisorer och medfört ytterligare arbetsbelastning.

Beträffande den externa revisorns roll har internrevisorerna inte någon direkt uppfattning. En av dem påpekar dock att det är möjligt att den externa revisorns inriktning utifrån väsentlighet och risk har tagit en något annan form samt att det är ett större fokus på att vara mer uppdaterad på kundens verksamhet.

4.1.3.7 Intern- och externrevisionens granskningar

På frågan om vissa granskningar görs av både internrevisionen och de externa revisorerna menar två av respondenterna att så inte är fallet. En av dem menar att de gör allt de kan för att undvika detta och påpekar vikten av informationsutbyte. Han menar vidare att om de granskar inom samma område så strävar främst internrevisionen att granska det som inte är granskat och hellre ta del av det som de externa revisorerna har gjort, just för att undvika dubbelarbete. En annan av respondenterna menar att internrevisionen och de externa revisorerna tittar inom samma område, men att det är så stora områden att det inte är samma projekt som granskas. I detta fall får internrevisionen input från de externa revisorerna och tvärtom.

4.1.3.8 Förändring i relationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna

En av internrevisorerna anser att internrevisionen och de externa revisorerna hade en närmare kontakt då han började på företaget för cirka 20 år sedan, men att de sedan gick lite olika vägar då de två olika disciplinerna renodlades successivt mer och mer. Han anser dock att de nu är inne i en period, sedan ett-två år tillbaka, då de har lite mer kontakt än tidigare. En annan av internrevisorerna kan inte se någon direkt förändring i relationen under de år som han har varit verksam. Han tror dock att samarbetet och utbytet är mer frekvent och impulsivare nu, men att detta är naturligt då verksamheten är mer komplex idag. Han menar att det hela tiden kommer nya verksamheter, ny lagstiftning och nya regler som företagen måste ta hänsyn till. Han berättar vidare att den totala tiden som internrevisionen och de externa revisorerna kommunicerar med varandra har ökat. En tredje respondent menar att relationen har blivit bättre under de senaste åren och att informationsutbytet har förbättrats samt att de externa revisorerna är mer med idag än tidigare.

4.1.4 Lagstiftning

På frågan om det finns någon lagstiftning som sätter gränser för samarbetet mellan internrevisionen och de externa revisorerna svarar samtliga respondenter att det inte gör det. En av internrevisorerna menar att de externa revisorerna har total insyn, att det visserligen finns saker som är mer eller mindre känsliga ur affärssynpunkt, men att det inte finns någon lag som sätter gränser. En annan respondent menar att de kan utbyta information som de önskar sinsemellan. En internrevisor nämner Samrådsparagrafen i detta sammanhang och syftar då till att den statliga myndigheten enligt deras förordning ska ha samråd med Riksrevisionen. Han berättar vidare att det i den nya förordning som Riksrevisionen jobbar efter dock inte står något om att de i sin tur ska samråd med internrevisionen.

4.1.5 Kvalitetssäkring

Ingen av internrevisorerna är CIA, Certified Internal Auditor, men de känner alla till hur certifieringen går till och vad den innebär. Två av respondenterna har läst stora delar av litteraturen, men har inte gått hela vägen till certifiering. En av respondenterna berättar att det inte är något krav från företagets sida att vara certifierad, men att det finns med i planen att fler skall bli CIA, att företaget uppmanar det.

4.1.5.1 Certifiering av internrevisorer

Beträffande vad respondenterna anser om certifiering av internrevisorer menar två av dem att CIA är väldigt amerikaniserad och att mycket av tiden går åt till att tolka texten för att se hur den passar in i det svenska samhället. En av dem menar att det tar tid att förstå det engelska språket som används i litteraturen och att när de har klarat CIA-proven ändå behöver gå dyra kurser årligen, vilket medför att det inte känns meningsfullt att ta en sådan examen. Han menar att internrevisionen genomför bra revisioner utan certifiering. En av internrevisorerna nämner också att det krävs mycket tid för att klara av en sådan certifiering, tid som personen får ta från sin fritid. En av internrevisorerna tycker dock att CIA är mycket bra vid arbete som internrevisor utomlands då det är en internationell examen.

I övrigt anser en av respondenterna att det är självklart att internrevisorer ska certifieras. Han menar att det borde finnas något slags krav, framför allt ifrån uppdragsgivaren, att internrevisorerna ska vara det, då det är en slags kompetensgaranti. Han menar vidare att internrevisorn ändå kan ha de kvaliteter som krävs, men att det är mer påtagligt och enklare att kontrollera om internrevisorn har genomgått en certifiering. En annan av internrevisorerna har svårt att se nyttan av en certifiering på företaget då han menar att personalen på den nivå i organisationen där han arbetar ofta har arbetat många år ute i företaget innan de blir internrevisorer och därigenom har den erfarenhet och kompetens som krävs för att kunna verka som internrevisor.

4.1.5.2 Andra sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer

Då författarna ställde frågan om internrevisorerna såg andra tänkbara sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer nämner två av respondenterna olika ISO-certifieringar, bland annat ISO 9000, kvalitetssystem och verksamhetsstyrningssystem, som ett alternativ. Han berättar vidare om det upplägg för kvalitetssäkring av internrevision som kom från IIA i USA för ett antal år sedan som i stort sett går ut på att internrevisionen inom en femårsperiod skall granska sin egen internrevisionsverksamhet. Respondenten får medhåll av en annan internrevisor. Denne nämner även kollegiala granskningar som ett alternativ. Han menar att detta istället är då någon utomstående läser den rapport han har skrivit och bedömer denna. De har i företaget haft en intern kvalitetssäkring då en annan internrevisor från ett annat område tittar på deras rapporter.

4.1.5.3 Svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer

Författarna ställde slutligen frågan om hur internrevisorerna tror att en svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle påverka samarbetet mellan internrevisionen och de externa revisorerna. En av internrevisorerna uppfattar det som att de externa revisorerna inte är så intresserade av om internrevisorn är certifierad eller inte. Han menar på att de externa revisorerna kanske inte ens känner till att det går att vara det. Respondenten menar vidare att

det professionella samarbete som de har sinsemellan grundar sig på förståelse och professionalism, vilket framkommer väldigt väl i de löpande kontakterna. Han anser också att externrevisorn ständigt måste göra bedömningar om denne anser att den information som han eller hon får ta del av är trovärdig eller ej, så skälet att certifiera sig är absolut inte för att kunna jobba mer med externrevisorn. En annan av respondenterna tror inte att en lagstiftning skulle påverka själva samarbetet. Han menar att frågan är vad certifieringen skall innebära och han har svårt att se behovet av det och vilken nytta det skulle tillföra, även om det på sätt och vis är en kvalitetsstämpel. Han menar att det viktiga är att internrevisionen kan leva upp till de krav som ställs och att det görs även utan certifiering. De två övriga respondenterna vet inte hur en lagstiftning skulle påverka förhållandet, men en av dem tycker att det vore enfaldigt om det skulle påverka. Han tror dock att det kommer att införas licensiering eller interncertifiering för internrevisorer.

4.2 Externrevision

4.2.1 Externrevisorns arbete

Vad gäller tidsåtgången för den externa revisionen idag jämfört med för ett par år sedan menar en respondent på att den blivit kortare till följd av hårdare prioriteringar och prispress. Ytterligare en av respondenterna anser att då konkurrensen ökat, kan det ha lett till ökad tidspress som en indirekt följd. En externrevisor anser att arbetet är mer effektivt idag på grund av de elektroniska verktyg som utvecklats. Denne respondent betonar dock att detta inte behöver betyda varken mer eller mindre tid för revisionen idag. En annan respondent menar på att arbetet ser annorlunda ut idag.

4.2.2 Interna kontroller

Beträffande hur respondenterna gör för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillförlitligt sätt och hur mycket av internrevisionens granskningar som de externa revisorerna kan använda sig av svarar två respondenter att de tar del av internrevisionens rapporter och utifrån dessa gör en bedömning av den interna kontrollen. En av dessa respondenter talar om en kartläggning av ett företags väsentliga processer såsom lönehantering och inköp. I samband med den identifieras och utvärderas de interna kontrollerna. Respondenten menar på att de inte gör någon dubbelkontroll av internrevisorernas arbete, utan att de istället försöker komplettera varandra. En annan respondent berättar att säkerställandet sker genom verifiering av konton samt tillsyn av arbetsrutiner. Denne berättar vidare att den interna kontrollen även har att göra med lagstadgade moment såsom moms. En externrevisor förklarar att de alltid utför stickprov på internrevisionens arbete för att försäkra sig om kvaliteten. En respondent nämner att personkemin kan spela en viss roll för hur den externa revisorn uppfattar tillförlitligheten i de interna revisorernas rapporter.

4.2.3 Samarbetet med internrevision

4.2.3.1 Åsikter om internrevisionen som funktion

Författarna frågade respondenterna vad de tycker om internrevisionen som funktion. Flera av respondenterna anser att internrevisionen fyller en viktig funktion. En revisor menar på att det säkerligen höjer kvaliteten i organisationen. En annan respondent anser att det ur de externa

revisorernas lönsamhetssynpunkt är bättre med kunder som inte har någon internrevision. Detta då internrevisionen i vissa fall utför det arbete som de externa revisorerna annars skulle göra. En annan externrevisor betonar att det är av stor vikt vilken form funktionen har. Respondenten anser det viktigt att det finnas någon person som sitter internt och kan lägga mycket tid på kontroller och som har bra rutiner, att det först är då som funktionen fyller sitt syfte.

4.2.3.2 *Hur ofta de externa revisorerna träffar internrevisionen*

Vad gäller externrevisorernas samarbete med internrevisionen och hur ofta de träffas svarar tre av respondenterna att de träffar internrevisionen ett par gånger per år om inte något extraordinärt händer. Dessemellan har de telefonkontakt. En respondent berättar att kontakten med internrevisionen är mycket tät, de pratas vid nästan varje dag och träffas åtminstone varannan vecka. På frågan om respondenterna anser att tiden ihop med internrevisorerna är tillräcklig så tycker alla externrevisorerna att den är det.

4.2.3.3 *Kommunikation med internrevisionen*

Alla fyra respondenter anser att deras kommunikation med internrevisionen fungerar bra eller mycket bra. En respondent betonar att de har samma syfte men olika uppdragsgivare. En annan externrevisor berättar att personalomsättningen på internrevisionen vid ett företag har varit hög, vilket aldrig är bra, då det innebär att de hela tiden måste lära känna nya internrevisorer. En respondent berättar att de har en löpande kontakt där de upplyser varandra om vad de gör och hur arbetet fortlöper. Skulle något väsentligt uppkomma informerar de varandra direkt.

4.2.3.4 *Skillnaderna mellan intern- och externrevisorernas uppgifter*

På frågan vilka de största skillnaderna i de externa revisorernas arbete är jämfört med internrevisionens svarar flera respondenter att de externa revisorernas huvuduppgift är att uttala sig om årsredovisningen. En respondent betonar att internrevisionen inte har lika stort fokus på årsredovisningen som slutprodukt, då deras arbete är mer löpande. En annan respondent pekar på att internrevisionen gör mycket detaljgranskningar samt att deras granskningar inte behöver utgå från statistiska urval. Ytterligare en respondent framhåller att internrevisionen har mer tid att lägga på sina granskningar medan externrevisorer måste prioritera och utgå från väsentlighet och risk. En externrevisor anser att internrevisionen har en viss preventiv funktion och skall se till att kontroller fungerar, medan externrevisorn har till uppgift att kontrollera att interna kontroller finns.

4.2.3.5 *Utveckling av internrevisionens och de externa revisorernas roller*

Beträffande hur internrevisionens och de externa revisorernas roller har förändrats de senaste åren svarar en respondent att fokus på intern kontroll har ökat ur externrevisorernas synvinkel. Samma respondent anser även att arbetsuppgifterna går mer i varandra nu än tidigare. En externrevisor anser att internrevisionen som granskande funktion blivit mindre vanlig i Sverige de senaste åren. Respondenten tror dock att Sarbanes-Oxley kan medföra att internrevisionen kommer att öka. En annan respondent tror att internrevision är på väg tillbaka, dock ej som en intern funktion. Denne tror att det kommer bli vanligare att internrevisionstjänster köps in efter behov. En annan respondent anser att de interna och externa revisorernas roller är oförändrade, men påpekar samtidigt att vissa internrevisorerers fokus kan ha förändrats som en följd av de nya reglerna i USA, där VD och ekonomichefen

skall göra ett särskilt yttrande om att den interna kontrollen fungerar. Vidare förklarar respondenten att de som arbetar med dotterbolag till något av de stora internationella bolagen som berörs av Sarbanes-Oxley kommer att drabbas av denna lag. Detta kommer att visa sig i form av krav på ökad dokumentation av alla kontroller, vilket i sin tur kommer att ge internrevisionerna ökad arbetsbelastning. Detta är något som flera av respondenterna nämner.

4.2.3.6 Intern- och externrevisionens granskningar

På frågan om vissa granskningar görs av både externrevisorn och internrevisionen svarar en respondent att det kan hända då intern- och externrevisor ofta har olika syften med sina granskningar. En annan respondent menar att viss överlappning förekommer men att de i praktiken skall kunna förlita sig på de granskningar som internrevisionen genomfört. En externrevisor förklarar att båda parter träffas för att presentera sina granskningsplaner, tidsmässigt planera in granskningarna samt bestämma viss uppdelning av dessa. Detta för att på så vis sprida ut dem så att alla avdelningar på företaget får besök av någon revisor. En respondent berättar att om de väljer att använda sig av internrevisionen och dess arbete så görs stickprovsgranskningar av dennes arbete. Detta krävs för att externrevisorerna skall kunna tillförlita sig på granskningarna som en form av revisionsbevis. Två respondenter framhåller att den personliga kontakten är nödvändig för tillförlitligheten i internrevisionens arbete.

4.2.3.7 Förändring i relationen mellan intern- och externrevision

Beträffande hur relationen mellan externrevisorerna och internrevisionen förändrats de senaste åren menar två respondenter att den inte har förändrats alls eller endast förändrats lite. En respondent anser att både samarbetet och informationsutbytet har ökat. Denna respondent framhåller även att externrevisorer kan se internrevisionen som en resurs. En annan respondent tror att kontakten med internrevisionen kommer att öka på grund av yttre påtryckningar, exempelvis Sarbanes-Oxley.

På frågan om det finns information som internrevisionen har som externrevisorerna i större utsträckning skulle vilja ta del av svarar tre respondenter att de får ta del av all den information de ber om. En respondent berättar att de byter ömsesidigt men betonar att personkemin kan spela roll, då det inte är självklart att de får ta del av varandras rapporter.

4.2.4 Lagstiftning

Beträffande om det finns någon lagstiftning som sätter gränser för samarbetet mellan externrevisorer och internrevisionen svarar en respondent nej och tre ja. I det senare fallet hänvisar respondenterna till revisionsstandarderna, vilka innebär att de externa revisorerna måste ta hänsyn till flera faktorer för att avgöra hur mycket av internrevisionens arbete som de kan förlita sig på. En respondent betonar att det som styr granskningen bland annat är Aktiebolagslagen, Revisorslagen och Årsredovisningslagen.

4.2.5 Kvalitetssäkring

Beträffande frågan hur externrevisorn vet att internrevisionen håller tillräckligt hög kvalitet anser en respondent att ett allmänt intryck fås genom att prata med internrevisionen. Flera respondenter anser även att mycket kan utläsas ur internrevisionens rapporter – om de är

strukturerade, noggranna och dylikt. En respondent menar att de bygger upp ett förtroende genom att kontrollera internrevisionens arbete och på så vis försäkra sig om att de har gjort vad de har sagt.

4.2.5.1 Certifiering av internrevisorer

Författarna frågade respondenterna vad de anser om certifiering av internrevisorer. En respondent menar på att det höjer kvaliteten ur ett oberoendeperspektiv. En annan respondent betonar att så länge de som utfärdar certifieringen säkerställer att den är värd något kan certifiering fungera som en kvalitetsstämpel. Ytterligare en respondent anser att certifiering ofta leder till en generellt högre kompetensnivå, vilket är positivt, detta förutsatt att den är bra utformad. En externrevisor anser att certifiering är bra då det borgar för en viss kunskap men tillägger att då CIA-testen är väldigt amerikanska är de möjligen inte helt relevanta för de svenska förhållandena. I detta sammanhang bör det nämnas att två av de fyra respondenterna kände till IIA:s certifiering av internrevisorer, CIA.

4.2.5.2 Andra sätt för kvalitetssäkring

På frågan om det finns andra tänkbara sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer svarar en respondent att mycket av kvaliteten beror på hur organisationen är uppbyggd. Respondenten menar på att med erfaren personal i ledningen, som tillser att kvaliteten inom verksamheten är bra, kan kvalitetssäkring ske. En annan externrevisor tycker att någon form av certifiering med tillhörande kvalitetskontroll och normer kan vara lämpligt.

4.2.5.3 Svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer

Författarna frågade hur en eventuell svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle kunna påverka samarbetet mellan externrevisor och internrevisor. En respondent menar på att om det innebär en allmän höjning av kompetensen hos internrevisorerna skulle det kunna få som följd att externrevisorerna i högre utsträckning skulle kunna förlita sig på deras granskningar. Respondenten betonar dock att det endast är ett teoretiskt resonemang. Respondenten tillägger emellertid att de ökande kraven utifrån har lett till en kompetenshöjning. En annan respondent anser att samarbetet troligtvis inte skulle påverkas, eventuellt skulle statusen i yrket höjas. En externrevisor menar på att en lagstiftning skulle påverka, då titeln inbegriper en viss respekt och är en form av kvalitetsstämpel. Respondenten tror dock inte att någon lagstiftning i området kommer att bli aktuell.

4.3 Sammanfattning

I empiriavsnittet har författarna med utgångspunkt i uppsatsens nyckelord redogjort för respondenternas åsikter kring samarbetet mellan internrevision och extern revisor.

5 ANALYS

I detta kapitel kopplar författarna samman och analyserar teori och empiri utifrån uppsatsens nyckelord.

5.1 Internrevision

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004) beror internrevisionens inriktning och omfattning på företagets struktur och storlek samt företagsledningens behov. Till internrevisionens uppgifter hör bland annat att gå igenom och övervaka företagets redovisningssystem och system för intern kontroll samt att ge förslag till förbättringar av dessa system. En av respondenterna menar på att det är av stor vikt att det finns ett snabbt och pålitligt redovisningssystem, så att olika områden kan få feedback direkt. Han förklarar att det är internrevisionen som står för uppföljningen av dessa och att det är de som ser till att verksamheten fungerar på avsett vis. Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004) ska även internrevisionen se till att företaget följer lagar och riktlinjer samt att verksamheten bedrivs effektivt och ändamålsenligt. Detta är något som författarna anser stämmer väl överens med respondenternas beskrivning av sina arbetsuppgifter. De internrevisorer författarna har intervjuat berättar att deras huvudsakliga uppgift är att mäta och utvärdera den interna kontrollen och styrningen, att undersöka att de rutiner som är fastlagda fungerar och följs. Även beträffande förslag till förbättringar av verksamhetens system överensstämmer respondenternas erfarenheter med den information som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004). Två av respondenterna betonar att de arbetar förebyggande för att förbättra verksamheten och i ett tidigt skede komma med lösningar på uppkomna problem.

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (1994) är internrevision ett medel för företagsledningen att kontrollera företagets verksamhet och effektivitet. En av internrevisorerna menar på att deras kunskap om intern kontroll och förslag till förbättrade rutiner ger en bra struktur på företagets styrning och effektivitet, vilket gynnar företaget. Enligt IIA:s definition på internrevision ska denna fungera som en oberoende, objektiv säkrings- och konsultfunktion som är utformad för att tillföra värde och förbättring för organisationen. En av respondenterna påpekar just att internrevisionen är av mycket stor nytta för företaget då de kan verka som en oberoende funktion som granskar styrning och kontroll. Beträffande konsultfunktionen menar två av respondenterna att internrevisionen på senare tid allt mer fokuserar på att blicka framåt och jobba i en konsultroll för företaget. De menar på att internrevisionen är en rådgivande funktion som även fungerar som stöd för organisationen i övrigt. Beträffande internrevisionens oberoende påpekar en respondent att internrevisionens plats i organisationen är grundläggande samt att det är viktigt att tänka på hur oberoende funktionen egentligen är i förhållande till dem de granskar.

Vad gäller internrevisorns roll anser de själva att denna markant har förändrats under senare år till att i dagsläget mer inriktas mot konsultation, förebyggande arbete samt granskning och utvärdering av styrningens effektivitet. Förändringen och utvecklingen av organisatoriska strukturer nämns som en bidragande orsak till detta.

5.2 Externrevision

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002) krävs noggrann planering över vad som ska granskas och hur omfattande granskningen ska vara för att revisionen skall bli effektiv. Tyngdpunkten i granskningsarbetet ska ligga på de områden där risken för väsentliga fel är som störst. Revisorn måste beakta risken för oegentligheter eller väsentliga oavsiktliga fel i årsredovisningen. Det är revisorns egen yrkesmässiga erfarenhet som avgör vad som är väsentligt i ett enskilt fall.

Respondenterna nämner att deras huvuduppgift är att uttala sig om årsredovisningen. De framhåller att internrevisionen har mer tid att lägga på sina granskningar än de externa revisorerna som måste prioritera och utgå från väsentlighet och risk. Beträffande hur den externa revisorns roll har utvecklats menar de externa revisorerna att fokus på de interna kontrollerna har ökat från deras synvinkel samt att intern- och externrevisorernas arbetsuppgifter sammanfaller mer nu än tidigare.

5.3 Intern kontroll

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (1994) avser intern kontroll bland annat de rutiner som gör att redovisningen blir korrekt och fullständig. Den interna kontrollen ska även se till att företagets resurser används på det sätt som VD och styrelse avser. Det är ledningens uppgift att införa och vidmakthålla en betryggande intern kontroll. Till internrevisionens arbete hör att ge förslag på förbättringar av den interna kontrollen. En responderande internrevisor förtydligar detta då han förklarar att internrevisionen inte har något ansvar för den interna kontrollen. Han påpekar också att ansvaret för den interna kontrollen inte kan ligga på internrevisionen eftersom detta skulle betyda att denne skulle granska sig själv.

Enligt COSO kan den interna kontrollen delas in i fem delar, varav en benämns kontrollåtgärder. Dessa syftar till att övervaka att ledningens direktiv och företagets uppsatta mål efterlevs. Vid granskning av detta undersöker revisorn fördelning av arbete och ansvar, attestrutiner, avstämningar samt uppföljning av resultat. I undersökningen har det framkommit att både intern- och externrevisorerna ägnar sig åt sådana kontrollåtgärder, bland annat genom granskning av betalningsrutiner och avstämning av konton samt undersökning av chefernas ansvar. Internrevisorerna framhåller vikten av att cheferna i den dagliga verksamheten har god styrning och uppföljning som säkerställer den interna kontrollen. Hult (1994) pekar på att en god intern kontroll har flera positiva fördelar för företaget. En av internrevisorerna betonar vikten av kunskap om intern kontroll och menar på att goda rutiner som förebygger medvetna och omedvetna misstag samt att en bra struktur på styrning och effektivitet gynnar företaget.

5.4 Samarbetet mellan internrevision och extern revisor

Enligt Cosserat (2000) har de externa revisorerna vanligtvis ett nära samarbete med företagets interna revisorer. Han menar även på att de externa revisorerna har ett direkt intresse i internrevisorernas arbete. Författarnas uppfattning efter genomförd undersökning är att det är relativt ovanligt med ett nära samarbete mellan intern och extern revisor. Flera av de externa revisorerna anser att internrevisionen fyller en viktig funktion. En av dem ställer sig dock mer negativ till funktionen, då denne menar på att internrevisionen i vissa fall utför delar av

externrevisorernas arbete. De som är positivt inställda betonar fördelen med att ha en person som befinner sig i organisationen och som kan lägga mycket tid på kontroller och rutiner.

Internrevisionens arbete har inverkan på karaktär, val av tidpunkt och omfattning av den externa revisionen. RS 610 fordrar att den externa revisorn tar hänsyn till ett flertal faktorer när de bedömer de interna revisorernas arbete och i vilken omfattning det kan användas. Detta i syfte att planera den externa revisionen och utveckla en effektiv revisionsmetod. Här kan nämnas att internrevisorernas arbete kan vara ett viktigt komplement, dock ej ett substitut för de externa revisorernas arbete. En av undersökningens externrevisorer nämner att båda parter träffas för att samordna sina granskningar. Två externa revisorer berättar att de i sin planering tar del av internrevisionens rapporter och utifrån dessa gör en bedömning av den interna kontrollen. Hur de externa revisorerna nyttjar internrevisionens rapporter skiljer sig något åt. Vissa av dem utför stickprov på internrevisorernas arbete för att försäkra sig om kvaliteten medan andra inte gör någon kontroll alls. Det framkommer flertalet gånger i undersökningen att personkemin kan spela en viss roll för samarbetet och i vilken utsträckning de externa revisorerna väljer att använda sig av internrevisionens arbete. Detta då parterna bygger upp ett förtroende för varandra och respektives arbete.

Enligt Förening Auktoriserade Revisorer (2004) blir samarbetet mellan internrevisionen och den externa revisorn mer effektivt om möten hålls med lämpliga mellanrum. Författarna har under uppsatsens gång fått uppfattningen av att täta möten är sällsynt. I undersökningen framkom att de flesta internrevisorerna träffade de externa revisorerna en gång per år. En av internrevisorerna har dock tätare kontakt, fem-sex gånger per år. De externa revisorerna berättar att de träffar internrevisionen ett par gånger per år, en av dem har dock betydligt tätare kontakt.

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004) bör den externa revisorn bli informerad om och få tillgång till relevanta rapporter från internrevisionen. Det är även viktigt att denne får information om väsentliga förhållanden som kommer till internrevisorernas kännedom och som kan påverka den externa revisorns arbete. Den externa revisorn informerar på motsvarande sätt internrevisorn om väsentliga förhållanden som kan påverka dennes arbete. I undersökningen har det visat sig att samarbetet i mångt och mycket handlar om informationsutbyte från båda håll samt att revisorerna informerar varandra om väsenligheter. En av internrevisorerna upplever dock inte situationen som sådan, då informationsutbytet är näst intill obefintligt. Vissa av respondenterna anser att de interna och externa revisorerna kan ha nytta av varandras kunskaper. Det är främst de externa revisorerna som påpekar att de får ta del av all den information de önskar.

Enligt Richards (2003) beskrivs samspelet mellan interna och externa revisorer som en kritisk komponent. Där nämns att effektiv kommunikation mellan revisorerna kan minska att visst arbete upprepas. De interna revisorerna i undersökningen betonar vikten av informationsutbyte för att undvika att granskningar görs av både internrevisionen och de externa revisorerna. I möjligaste mån undviker revisorerna att utföra dubbelarbete. I undersökningen har det framkommit att samtliga externa revisorer har en bra eller mycket bra kommunikation med internrevisionen. Detta anser även majoriteten av internrevisorerna. Den internrevisor som är av motsatt åsikt beskriver kommunikationen som mycket begränsad och menar på att de har förmedlat sina revisionsplaner till de externa revisorerna men att det inte har varit så mycket kommunikation tillbaka.

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002) förekommer det att internrevisionen får uppdrag av den externa revisorn att genomföra vissa granskningar. Detta är något som är

mycket ovanligt enligt internrevisorerna. En av dem berättar dock att om de externa revisorerna har något att anföra i de rapporter de skriver så är det internrevisionens uppdrag att följa upp det under nästkommande år och sen avrapportera hur det gick. Ytterligare en internrevisor har liknande erfarenheter.

Enligt Richards (2003) finns det fyra olika typer av förhållanden mellan internrevisionen och de externa revisorerna. Vilken typ av förhållande som är bäst lämpat för ett företag beror på dess resurser, tid och uppgifternas komplexitet. Författarna är medvetna om att denna teori är skriven utifrån ett amerikanskt perspektiv, där internrevision är mer vanligt förekommande. Detta kan vara förklaringen till att Richards (2003) beskrivit fler typer av förhållanden än de som finns i Sverige, åtminstone utifrån de typer som denna undersökning kommit i kontakt med. Med hänsyn till det som har framkommit i empirin anser författarna att *delat samarbete* är den typ av förhållande som i flest avseenden överensstämmer med respondenternas relationer. Delat samarbete innebär, enligt Richards (2003), att de interna och externa revisorerna arbetar nära varandra för att försäkra sig om att insamlad information delges den andra parten. Ett delat samarbete möjliggör interrevisionens fortsatta arbete att utveckla sin årliga revisionsplanering oberoende av de externa revisorerna, men tillåter möjligheten för båda att få reda på vad den andra revisorns planering innehåller. I denna typ av förhållande är båda parter medvetna om den andres granskningar och resultaten av dessa. Här är oberoendet hos båda sidor upprätthållet. Författarna anser att dessa egenskaper väl överensstämmer med majoriteten av respondenternas erfarenheter. Som tidigare nämnts i analysen delger internrevisionen och de externa revisorerna varandra mycket information. Det har även framkommit att gemensamma planeringsmöten är vanligt förekommande. Richards (2003) skriver vidare att delat samarbete innebär ett yrkesmässigt förhållande som leder till maximerad resursanvändning. Beträffande just denna punkt är detta, enligt författarna, något som dock endast framkommer tydligt hos en av respondenterna.

Författarna anser att det i undersökningen även finns vissa drag av det som enligt Richards (2003) benämns som *inget samarbete*. Där beskrivs att den interna revisionsavdelningen kan samverka med de externa revisorerna på ett informellt sätt genom möten och informationsutbyte, men att fokus hos de båda parterna inte alls är koordinerade och att ingen av dem erbjuder den andra något direkt stöd. Författarna anser att detta överensstämmer med den statliga myndigheten på de flesta av dessa punkter. I undersökningens fall råder svag koordinering och inget direkt stöd erhålls från Riksrevisionen. Författarna menar på att det i undersökningen finns en respondent som utöver delat samarbete även uppvisar inslag av *kompanjonskap*. Detta då respondenten talar om fortgående kommunikation och planeringsinsatser.

5.5 Lagstiftningens inverkan på samarbetet

Enligt Richards (2003) varierar åsikterna bland amerikanska revisionschefer om hur nära internrevisionen och de externa revisorerna bör samarbeta. Vissa amerikanska reglerare tror på ett närmare förhållande mellan de båda parterna. Den interna och externa revisionen kan sammanfalla beträffande bland annat omfattning och rapportering då Sarbanes-Oxley Act innebär att både interna och externa revisorer rapporterar till styrelsens revisionskommitté och har företagsledningen som en av sina primära målgrupper.

I undersökningen har de externa revisorerna uppfattningen att internrevision bland företag kommer att öka och att denna funktion på grund av den amerikanska lagstiftningen fått ändrat fokus samt ökad arbetsbelastning till följd av krav på utförligare dokumentation. En av de

externa revisorerna anser att internrevisionens och de externa revisorernas arbetsuppgifter berör varandra mer nu än tidigare. Samtliga internrevisorer och tre av de externa revisorerna menar att det inte finns någon lagstiftning som sätter gränser för samarbetet mellan internrevisionen och de externa revisorerna. En av internrevisorerna nämner Samrådsparagrafen i detta sammanhang. De externrevisorer som menar att lagstiftningen sätter gränser för samarbetet hänvisar till revisionsstandarderna. Då dessa standarder inte är lagstadgade förekommer således inte några rättsliga hinder för samarbetet.

5.6 Kvalitetssäkring

Genom den amerikanska organisationen IIA kan en internrevisor certifieras och bli så kallad CIA. För att certifieras krävs akademiska poäng samt intyg om personlig lämplighet. För att få behålla certifieringen krävs dessutom konstant fortbildning. I Sverige tillhandahåller IRF utbildningar och kurser. Ingen av internrevisorerna i undersökningen är CIA, men de känner alla till vad certifieringen innebär. Två av dem anser att CIA är mycket amerikaniserad och att stor del av tiden går åt till att tolka litteraturen för att se hur den passar in på de svenska förhållandena. Internrevisorernas åsikter stämmer således överens med de synpunkter som framkom i den undersökning som genomfördes av IRF år 2003. Även där ansåg en majoritet att CIA inte är det bästa sättet att certifiera svenska internrevisorer, på grund av att testet inte är utformat för de svenska omständigheterna. En av internrevisorerna i författarnas undersökning anser även att den konstanta fortbildningen är onödigt dyr. Respondenterna kritiserar även det faktum att certifieringen är mycket tidskrävande. En av internrevisorerna menar att det positiva med CIA är att det är en internationell examen som lämpar sig bra vid arbete som internrevisor utomlands.

I övrigt råder det delade meningar om certifiering av internrevisorer. En av de interna revisorerna anser det vara självklart med certifiering medan en annan av dem har svårt att se nyttan med en sådan. Denne menar på att de som arbetar som internrevisorer ofta har lång erfarenhet av företaget sedan tidigare. Detta innebär att de har tillräcklig kompetens och kunskap om företaget för att kunna arbeta som internrevisor. De externa revisorerna tycker generellt att det är positivt med certifiering av internrevisorer. Dessa framhåller främst att en certifiering kan innebära en kvalitets- och kompetensgaranti.

Beträffande andra sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer nämns ett flertal olika alternativ. I teorin nämns olika ISO-certifieringar vilket även två av internrevisorerna nämner som möjliga substitut. Enligt FAR INFO (2002) ska internrevisionen kvalitetsgranskas vart femte år av en extern part. Detta är också något som internrevisorerna ser som ytterligare ett sätt att säkra kvaliteten på deras arbete. En alternativ kvalitetssäkring skulle kunna uppnås genom någon form av certifiering med tillhörande kvalitetskontroll och normer anser en av externrevisorerna.

Sju av åtta respondenter anser inte att en svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle påverka samarbetet mellan internrevision och de externa revisorerna. En av internrevisorerna uppfattar det som att de externa revisorerna inte intresserar sig för om internrevisorn är certifierad eller inte. En annan av respondenterna har svårt att se behovet av en certifiering och vilken nytta det skulle tillföra, även om den kan fungera som en kvalitetsstämpel. Övriga internrevisorer vet inte hur en lagstiftning skulle påverka förhållandet. En av dem tror dock att det kommer att införas licensiering eller interncertifiering av internrevisorer. En av de externa revisorerna har en teori beträffande lagstiftningens inverkan. Om denna innebär en allmän höjning av kompetensen hos

internrevisorerna menar respondenten att det skulle kunna få som följd att externrevisorerna i högre utsträckning kan förlita sig på internrevisionens granskningar. En av de externa revisorerna menar på att en lagstiftning skulle påverka samarbetet, då titeln inbegriper viss respekt och är en form av kvalitetsstämpel. Denna respondent tror dock inte att någon lagstiftning i området kommer att bli aktuell.

5.7 Sammanfattande analys

Författarna har under denna rubrik för avsikt att tydliggöra de mönster som har framkommit i undersökningen. I första hand beskrivs externrevisorernas erfarenheter och åsikter. Därefter görs en liknande presentation av de interna revisorerna.

Den externrevisor som ställer sig negativ till internrevision är också den som medger att internrevisionen i vissa fall är en konkurrent. De respondenter som har en positiv syn på internrevision ser dem heller inte som konkurrenter utan som en viktig funktion som kan tillse att det finns goda rutiner i företaget. Det är också dessa respondenter som har ett nära och kontinuerligt samarbete med internrevisionen. De externa revisorerna anser att certifiering av internrevisorer är bra, men tror inte att en svensk lagstiftning om certifiering skulle påverka samarbetet. Richards (2003) beskriver kommunikationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna som en kritisk faktor som kan bidra till minskat dubbelarbete. De externrevisorer som författarna har intervjuat nämner alla att kommunikationen är god med internrevisionen samt att de i möjligaste mån undviker att upprepa varandras granskningar.

De responderande internrevisorerna anser på det stora hela att en certifiering av internrevisorer är bra. De framhåller dock att den certifieringsmöjlighet som finns tillgänglig idag är alltför amerikaniserad och inte direkt applicerbar på respondenternas miljöer. Internrevisorernas syn på en svensk lagstiftning om certifiering är generellt sett att detta inte har någon inverkan på samarbetet. Beträffande kommunikationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna anser en majoritet av internrevisorerna att den är god samt att de arbetar för att undvika dubbelarbete. En internrevisor anser sig ha mycket bristfällig kommunikation med de externa revisorerna. Denne framhåller dock att de båda parterna verkar för att förhindra att samma granskningar görs två gånger.

5.8 Sammanfattning

Detta kapitel inleddes med en analys av intern- och externrevision samt intern kontroll. Följande avsnitt behandlade samarbetet mellan internrevision och extern revisor. Därefter belystes lagstiftningens inverkan på samarbetet samt kvalitetssäkring av detsamma. Avslutningsvis förtydligades viktiga mönster i undersökningen. Analysen presenterades således med utgångspunkt i de nyckelord som genomsyrar uppsatsen.

6 SLUTSATSER

I detta kapitel presenteras författarnas slutsatser med hjälp av de nyckelord som har varit grunden i uppsatsens teori, empiri och analys. Författarna har valt att inledningsvis besvara delproblemen och därefter behandla uppsatsens huvudsakliga problem.

6.1 Intern- och externrevisorernas arbete

Internrevisionen och de externa revisorernas arbetsuppgifter skiljer sig åt på en mängd olika punkter. De interna revisorerna är anställda av företaget och arbetar vanligtvis under styrelsen/företagsledningen, medan de externa revisorerna sitter på mandat från aktieägarna och blir valda vid bolagsstämman. Internrevisionen har bland annat till uppgift att övervaka företagets redovisningssystem samt system för intern kontroll. Internrevisionen har i dagsläget en mer proaktiv funktion än tidigare, där revisorerna arbetar förebyggande för att förbättra verksamheten. Då internrevisor är verksam inom organisationen anser författarna att dess oberoende kan vara en kritisk faktor, då denne i vissa fall kan hämmas i sitt granskande som en följd av sin komplicerade situation i företaget, det vill säga att både vara anställd av företaget och samtidigt granska detsamma. Den externa revisorernas granskning går ut på att skaffa sig revisionsbevis för att kunna uttala sig om årsredovisningen. Då de externa revisorerna besitter stor kunskap kring regler och lagar vid bokslutsgranskning och internrevisionen har ovärderlig kunskap och insikt i företaget kan revisorerna ha stor nytta av varandra i sitt arbete. Som tidigare nämnts i analysen anser de externa revisorerna som har en positiv syn på internrevision även att den är en viktig funktion. De externa revisorer som har en negativ inställning till internrevision är också de som ser internrevisionen som en möjlig konkurrent. Vad gäller internrevisionens och de externa revisorernas roller så har dessa inte förändrats i något större avseende under senare år. Den amerikanska lagstiftningen kan antas medföra förändringar för internrevisionen under kommande år, både gällande ökat antal bolag med internrevision samt funktionens arbetsuppgifter. Beträffande den externa revisorernas roll så finns idag ett större fokus på de interna kontrollerna än tidigare. Det område där extern- och internrevisorernas arbete till största delen berör varandra är, enligt författarna, de interna kontrollerna.

6.2 Intern kontroll

Det är företagsledningens uppgift att införa och upprätthålla en god intern kontroll. Internrevisionen har således inget ansvar för den interna kontrollen men arbetar med att ge förslag på förbättringar av denna. För att säkerställa de interna kontrollerna vidtar de interna revisorerna ett antal åtgärder, bland annat undersöks att de olika cheferna tar sitt ansvar för den interna kontrollen och styrningen. Även kontroll av betalnings- och attestrutiner görs för att försäkra att dessa är ändamålsenliga. De externa revisorerna säkerställer de interna kontrollerna på likartat sätt genom verifiering av konton, granskning av arbetsrutiner och tillsyn av att lagar efterlevs. De externa revisorerna tar även del av internrevisionens rapporter för att skaffa sig en uppfattning om den interna kontrollen.

6.3 Samarbetet mellan intern och extern revisor

Det har framkommit i uppsatsen att samarbetet mellan internrevisionen och de externa revisorerna skiljer sig åt på vissa punkter. Både internrevisorerna och de externa revisorerna träffar motsatt part en till två gånger per år. En ur varje respondentgrupp har dock betydligt tätare kontakt. En utav internrevisorerna träffar de externa revisorerna fem till sex gånger per år och en extern revisor talar om ett mycket nära samarbete med personliga möten flera gånger i månaden. Det framkommer i undersökningen att den personliga kontakten och det förtroende som intern och extern revisor har för varandra kan påverka samarbetets karaktär.

Kommunikationen mellan internrevisionen och de externa revisorerna framställs som en kritisk faktor som kan förhindra onödigt dubbelarbete. Författarna anser att kommunikationen är oerhört viktig för resursutnyttjandet. Respondenterna anser sig ha en relativt god kommunikation med motsatt part, dock har en av internrevisorerna motsatt åsikt. Här beskrivs kommunikationen som mycket begränsad, i många fall handlar det om en envägskommunikation från internrevisorns sida.

Informationsutbytet mellan dessa båda parter spelar en central roll för samarbetet. I de flesta fall delger de varandra det som uppkommit i respektive granskning. Författarna har dock fått uppfattningen om att det främst är de interna revisorerna som önskar ta del av mer information från de externa revisorerna, då främst deras riskanalyser. Beträffande informationsutbytet mellan Riksrevisionen och den statliga myndigheten anser författarna att det handlar om informationsgivning från internrevisorns sida, snarare än någon form av utbyte. Författarna anser således att informationsutbytet är ett område som kan förbättras generellt sett.

Författarna har dragit slutsatsen att den typ av förhållande som benämns *delat samarbete* bäst beskriver majoriteten av de relationer som författarna har kommit i kontakt med. Detta främst på grund av delgivandet av information och de gemensamma planeringsmötena. Även det faktum att de båda parterna är medvetna om varandras granskningsområden styrker denna åsikt. Denna typ av samarbete kan dock inte sägas vara helt representativ för samliga av undersökningens revisorer. Författarna ser även inslag av, så kallat, *inget samarbete*. Detta är särskilt framkommande vid intervjun med den statliga myndigheten, där minimalt stöd och kommunikation erhålls från Riksrevisionen. Det har även framkommit att en respondent utöver delat samarbete även uppvisar egenskaper som går att härleda till *kompanjonskap*.

Sammantaget har författarna fått uppfattningen att de externa revisorerna upplever att samarbetet och kommunikationen är bättre än vad internrevisorerna gör.

6.4 Lagstiftningens inverkan på samarbetet

Enligt undersökningen har det framkommit att det inte finns någon direkt lagstiftning som sätter gränser för samarbetet. Däremot nämns revisionsstandarderna av de externa revisorerna och en internrevisor talar i detta sammanhang om Samrådsparagrafen. Enligt författarna förhindrar således inte lagen samarbetet mellan intern och extern revisor.

6.5 Certifiering

Författarna har fått uppfattning om att certifiering av internrevisorer inte påverkar samarbetet mellan internrevisionen och de externa revisorerna i någon större utsträckning. Hos internrevisorerna råder det delade meningar om certifiering av internrevisorer. De flesta av dem anser att den amerikanska certifieringen, CIA, inte är något eftersträvansvärt, då den inte är anpassad för svenska förhållanden. De externa revisorerna är generellt sett mer positiva till en certifiering, då de menar att det ofta innebär en form av kvalitetssäkring. Majoriteten av respondenterna anser inte att en svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle ha någon inverkan på samarbetet dem emellan. Författarna håller med internrevisorerna om att den amerikanska certifieringsmöjligheten inte fyller någon direkt funktion i Sverige. Författarna tillägger att en svensk certifiering som är utformad för att passa de svenska förhållandena och speciellt de olika sektorerna som internrevisorerna arbetar inom, (privat, finansiell och statlig), förmodligen skulle innebära ett större antal certifierade internrevisorer på svenska bolag.

6.6 Tänkbara effekter av ett närmre samarbete

Författarna har fått uppfattningen att de respondenter som har en tät kontakt med motparten upplever fördelar med detta. Internrevisionen och de externa revisorerna har möjligheten att snabbt delge varandra nödvändig information om väsentliga händelser. Detta är av stort intresse då det kan påverka revisionen hos någon av parterna. Exempelvis är det av stor vikt för de externa revisorerna att få reda på om oegentligheter uppdagats inom företaget de reviderar eller för internrevisorerna att få information om hur en ny lag inverkar på deras verksamhet. Sådan typ av information medför att åtgärder kan vidtas redan i ett tidigt skede. I ett sådant fall förhindras att revisorn, på grund av ovisshet om en viss händelse, tvingas göra om tidigare utfört arbete. Ett närmre samarbete skulle således innebära snabbare informationsutbyte, vilket gynnar båda parter ur ett ekonomiskt perspektiv.

Vidare skulle ett närmre samarbete kunna innebära att internrevisionen i större utsträckning får ta del av de externa revisorernas kunskaper. Dessa reviderar ju en mängd olika typer av bolag och branscher och kan då bidra med lösningar på problem som de stött på tidigare. I sin tur innebär ett närmre samarbete att de externa revisorerna får bättre insikt i det bolag de reviderar. Detta skulle således kunna innebära att revisionen underlättas samt att de även kan ta med sig erfarenheter och lösningar från ett bolag till ett annat. Författarna menar på att de externa revisorerna får insikt i hur en verksamhet i en viss bransch fungerar och därigenom kan dra nytta av detta vid kommande granskningar även på andra bolag. Det är möjligt att de har fått insikt i var det exempelvis finns fallgropar i en viss typ av företags redovisning och därigenom kan applicera dessa kunskaper på liknande bolag. Detta skulle i sådana fall kunna bidra till att de externa revisorerna kan effektivisera sin revision. Författarna är medvetna om att de externa revisorerna alltid får med sig viss kunskap från sina uppdrag, men vill ändå förtydliga att ett närmre samarbete med internrevisionen skulle kunna ge den externa revisorn en djupare insikt i företaget via internrevisionen. Ett gott samarbete mellan internrevisionen och de externa revisorerna borde således innebära att bådadas arbete såväl underlättas som effektiviseras.

Som tidigare nämnts i analysen spelar personkemin mellan den interna och externa revisorn en viktig roll för samarbetet. Genom ett bra personligt förhållande bygger de upp ett förtroende för varandra och den andres arbete. Det är tänkbart att ett närmre samarbete mellan

intern och extern revisor innefattar ett ökat förtroende för den andre parten. Det är då möjligt att den externa revisorn i större utsträckning kan förlita sig på internrevisorns arbete och då behöver lägga mindre tid på sina granskningar. Förutsättningen för denna teori är att den totala tiden som den externa revisorn lägger, dels på granskning och dels på samarbete med internrevisionen, understiger den tid som krävdes innan ett närmre samarbete inleddes. Författarna ser detta som en fördel för de företag som håller sig med internrevision då en följd av detta skulle kunna vara minskade arvoden.

En tänkbar negativ effekt av ett närmre samarbete skulle kunna vara att den ytterligare tid som krävs inte motsvarar priset ur ett kostnad-nytta perspektiv. Då ett närmre samarbete innebär att båda parter eventuellt måste försaka tid som läggs på andra arbetsuppgifter är författarna medvetna om att det ej är genomförbart att utöka samarbetet i alla företag.

Som framkommit tidigare i slutsatserna anser en externrevisor att internrevisionen i vissa fall konkurrerar med de externa revisorerna i fråga om arbetsuppgifter. Författarna anser att det kan finnas en möjlighet att parterna i större utsträckning skulle kunna se varandra som konkurrenter vid ett närmre samarbete, då de eventuellt kan inkräkta på varandras arbetsområden. Ur externrevisorernas synvinkel kanske detta är extra framträdande då de är vinstmaximerande och då internrevisionen i vissa fall kan göra delar av externrevisorernas arbete. Skulle de externa revisorerna i större utsträckning se på internrevisionen och dess företag som en kund, som de vill ge mervärde till, kan de inse att ett närmre samarbete är förmånligt. Det författarna har i åtanke är att företaget har möjlighet att byta revisionsbyrå om de inte är nöjda med den externa revisionen.

Författarna är medvetna om att samordningsmöjligheterna mellan intern- och externrevisorernas arbete i vissa fall är begränsade då de har olika fokus i sina granskningar. Författarna anser ändå att ett närmre samarbete kan innebära ekonomisk vinning för båda parter.

6.7 Sammanfattning

Detta kapitel inleddes med att författarna besvarade uppsatsens delproblem. Därefter presenterades de tänkbara effekterna av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor.

7 AVSLUTANDE REFLEKTIONER

I detta avslutande kapitel presenteras författarnas reflektioner och förslag till fortsatt forskning.

7.1 Författarnas reflektioner

Under uppsatsarbetets gång har författarna stött på flertalet omständigheter kring uppsatsämnet. Dessa har väckt många tankar som författarna önskar delge läsaren av denna uppsats.

I början av uppsatsarbetet hade reflektioner författarna inte så stor kunskap kring internrevision. Då författarna började bearbeta ämnet fick det uppfattningen att denna funktion borde finnas i de flesta större företag. Då det var tid att ta kontakt med potentiella respondenter visade det sig dock att så inte var fallet. Med tanke på den bild som författarna har fått av internrevision och den nytta den tillför en organisation så anser författarna att detta är en aning förvånande. Författarna tror att många företag inte inser fördelarna som en internrevisionsfunktion kan medföra såsom effektivisering och förbättring av verksamheten. Det är möjligt att företag av besparingsskäl har tvingats skära ned på denna typ av funktion, men författarna vidhåller ändå att det är anmärkningsvärt med tanke på att internrevisionen har till uppgift att se till att företaget drivs på ett så effektivt och ändamålsenligt sätt som möjligt.

Författarna har genom respondenterna fått uppfattningen att många företag idag väljer bort internrevisionen för att istället hyra in externa revisorer för att göra dess arbetsuppgifter. Denna uppfattning har även stärkts av artiklar som lästs. Författarna anser dock att fördelarna med att ha internrevision då försvinner. Detta eftersom företaget då mister nyttan av att ha en person med internrevision som sin huvudsakliga uppgift, som har god kunskap om verksamheten och som befinner sig i organisationen.

Efter en tids forskning och arbete med diverse litteratur, både svensk och amerikansk, framkom att den amerikanska teorin skilde sig mer från de svenska förhållandena än vad författarna först trott. Den amerikanska litteraturen gav bilden av att intern och extern revisor har ett nära samarbete. Även om författarna är medvetna om ett flertal skillnader mellan dessa båda länder förmodade de att förhållandet skulle vara liknande i Sverige. Under intervjuerna har det dock framkommit att samarbetet mellan intern och extern revisor i många fall är utvecklat. Sverige och Europa är redan idag influerade av den amerikanska kulturen och författarna anser att det är en tidsfråga innan den ”amerikanska detaljstyrningen” kommer till Sverige, vilket i förlängningen påtvingar ett närmre samarbete mellan parterna. Det finns redan i dagsläget en antydning till detta genom den så kallade Kodgruppens utredning om bolagsstyrning.

Med tanke på de skandaler och förtroendekriser som har drabbat Sverige och svenskt näringsliv under senare år, och internrevisionens betydelse för en god intern kontroll, vore det inte orimligt om det skulle uppkomma ett krav på att företag av viss storlek skall hålla sig med internrevision. Författarna anser att det finns en möjlig utveckling att exempelvis Stockholmsbörsen kommer att kräva detta för att höja allmänhetens förtroende för näringslivet samt för att de noterade företagen ska hålla viss kvalitet.

Författarna har vidare en tanke om att internrevisionen kan underlätta kommunikationen mellan extern revisor och företagsledning. Eftersom internrevisionen och företagsledningen befinner sig i företaget och har god insikt i verksamheten kan dessa parter antas "tala samma språk". Då internrevisionen arbetar aktivt med frågor som rör redovisning och revision har denne även en nära koppling till den externa revisorn. Författarna menar således att internrevisionen genom sina olika kompetensområden regelbundet kan verka som en brygga mellan de externa revisorerna och företagsledningen.

Författarna anser att det är viktigt att lyfta fram internrevisorns (o)möjlighet till oberoende i sitt arbete. På grund av dess placering i organisationen är det möjligt att internrevisorn begränsas och i vissa fall undviker att rapportera upptäckter som denne finner i företaget. Detta då det kan få negativa konsekvenser för internrevisorn exempelvis i form av påverkan på lön och utfrysning från kollegor. Författarna menar exempelvis på att det kan uppstå moraliska dilemman om internrevisorn är nära vän med en anställd så kan, vad externrevisorerna kallar, vänskapshot uppkomma. Detta kan medföra att internrevisorn hamnar i konflikt med sin professionalism.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Författarna anser att det kan vara av intresse att undersöka internrevisionens historiska utveckling vad gäller roll och arbetsområden då de har fått uppfattningen om att den har genomgått omfattande förändringar de senaste tjugo åren. Ytterligare ett förslag till fortsatt forskning är att jämföra de företag som har internrevision med de som ej har denna funktion. Detta för att exempelvis identifiera skillnader vad gäller effektivitet, lönsamhet och styrning.

7.3 Sammanfattning

I detta kapitel har författarna presenterat sina egna reflektioner kring internrevision. Avslutningsvis har författarna givit förslag till fortsatt forskning.

8 LITTERATURÖVERSIKT

Tryckta källor:

Litteratur:

Arbnor, I & Bjerke, B, (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur

Cosserat, Graham W (2000), *Modern auditing*, Wiltshire: John Wiley & Sons Ltd

Föreningen Auktoriserade Revisorer (1993), *Testa den interna kontrollen!*, Stockholm: Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag

Föreningen Auktoriserade Revisorer (1994), *Revision 1*, Stockholm: FAR Förlag AB

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2001), *Testa den interna kontrollen och redovisningen*, Stockholm: FAR Förlag AB

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002), *FARs Samlingsvolym 2002*, Stockholm: FAR Förlag AB

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004), *FARs Samlingsvolym 2004 del II*, Stockholm: FAR Förlag AB

Lundahl, U & Skärvad, P-H (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund: Studentlitteratur

Patel, R & Davidson, B (2003), *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Lund: Studentlitteratur

Persson, L & Andersson, M (1994), *Intern kontroll – Ett medel att uppnå effektivitet och säkerhet*, Stockholm: Komrev

Rosengren, K-E. & Arvidson, P, (1992). *Sociologisk metodik*, Solna: Almqvist & Wiksell Förlag

Artiklar:

FAR INFO (2002), *Ny standard för internrevision – men bara på engelska*, nr. 6

Froste, C, *Nya regler bingo för revisorer*, Affärsvärlden

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

Internrevisorernas Förening (2003/06), *Sarbanes-Oxley Act i praktiken*, InternReVision

Malmqvist, P (2003-11-23), *Problemen i USA smittar Sverige*, Sydsvenska Dagbladet

Nilsson, S (2004-03-20), *Systemet och V & S får kritik*, Svenska Dagbladet

Ohlsson, Å (2002-07-17), *Storbolagen skrotar egen internrevision*, Dagens Industri

Richards, David A (2003), *Toward a Common Goal*, Internal Auditor April 2003

Tidningarnas Telegrambyrå (2004-04-07), *Riksrevisionen skärper sig*, nr. 0244

Internetkällor:

<http://web.odu.edu/webroot/instr/bpa/dziegenf.nsf>

<http://www.ad.se>

<http://www.aicpa.org>

http://www.butik.headlock.se/tcomedlem/fragor_och_svar.htm

<http://www.coso.org>

<http://www.dn.se>

<http://www.far.se>

http://www.far.se/doc/_Toc26245336

<http://www.fi.se>

<http://internalaudit.wustl.edu/audittypes.html>

<http://www.irf.a.se>

<http://www.miljostyrning.se/iso14000>

<http://www.riksrevisionen.se>

<http://www.sou.gov.se/pdf/Kodgruppen.pdf>

<http://www.theiia.org>

Mejlkälla:

Forsberg, U, internrevisor vid Linköpings Universitet

Muntliga källor:

Andersson, Jan, Föreningsparbanken	2004-05-07
Anonym	2004-05-11
Hofstedt, Thomas, Volvo Penta	2004-05-06
Kratz Johan, KPMG	2004-05-12
Magnussen Anders, Öhrlings PricewaterhouseCoopers	2004-05-11
Mellström Mats, Handelsbanken	2004-05-07
Robertsson, Karin, Ernst&Young	2004-05-10
Statlig myndighet	2004-05-13

Bilaga 1

Intervjubrev

Företagets namn

Personens namn

Göteborg den XX april 2004

Angående intervju 2004-05-xx kl.xx.xx

Vi vill med detta mejl dels bekräfta den per telefon avtalade intervjun med Er, dels informera Er om vad intervjun i huvudsak kommer att beröra.

Vi läser D-kurs i företagsekonomi vid Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, med inriktning mot redovisning och revision. Vi har valt att i vår D-uppsats undersöka hur samarbetet mellan interna och externa revisorer ser ut samt effekterna av ett närmre samarbete.

Intervjun med Er kommer i huvudsak att beröra:

- Era arbetsuppgifter
- Säkerställande av intern kontroll
- Samarbetet med extern revisor/Riksrevision eller internrevision
- Lagstiftning
- Kvalitetssäkring och certifiering

Med vänlig hälsning,

Lena Månsson
lenamansson@yahoo.com

Madelene Törnqvist
madelene1979@hotmail.com

Bilaga 2

Intervjuguide – Internrevision

Personlig information

- Hur länge har du arbetat i din nuvarande position?
- Vad har du för bakgrund/utbildning?
- Hur gammal är du?

Internrevisionens arbete

- Vad gör du som IR i ditt arbete? Vilka olika områden ingår i dina arbetsuppgifter?
- Vad tillför du organisationen? Hur mycket tid lägger du uppskattningsvis på varje område? Hur många jobbar som IR inom ert företag?
- Vem ger dig dina direktiv?
- Hur upplever du att dina åsikter/förslag mottages av ledning/chef?

Interna kontroller

- Vad gör du för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillfredsställande sätt?

Samarbetet med ER/Riksrevisionen

- Hur ofta har du kontakt med ER/Riksrevisionen? Är denna tid tillräcklig?
- Hur ser samarbetet ut?
- Ger de externa revisorerna dig uppdrag/direktiv?
- Hur skulle du vilja beskriva kommunikationen med ER/Riksrevisionen?
- Vilka är de största skillnaderna mellan dina och ER:s/Riksrevisionens uppgifter?
- Har rollerna förändrats över tiden? Vad är orsaken till detta?
- Görs vissa granskningar av både dig och ER/Riksrevisionen? Vad anser du om detta?
- Hur har relationen mellan dig och ER/Riksrevisionen förändrats de senaste 5-10 åren?

Lagstiftning och bestämmelser

- Sätter lagstiftningen gränser för samarbetet?

Kvalitetssäkring

- Är du CIA?
- Vad anser du om certifiering av IR? Finns andra tänkbara sätt för kvalitetssäkring av internrevisionen?
- Hur tror du att en svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle kunna påverka samarbetet mellan IR och ER/Riksrevisionen?

Bilaga 3

Intervjuguide – Extern revisor

Personlig information

- Hur länge har du arbetat i din nuvarande position?
- Vad har du för bakgrund/utbildning?
- Hur gammal är du?

Externrevisorernas arbete

- Anser du att du har mer eller mindre tid för revisionen idag än vad du hade för 3-5 år sedan? Hur har arbetet påverkats av detta?

Interna kontroller

- Vad gör du för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillfredsställande sätt?

Samarbetet med internrevisionen

- Hur ser du på internrevisionen?
- Hur ser samarbetet mellan dig och internrevisionen ut? Hur ofta har du kontakt med internrevisionen? Är denna tid tillräcklig?
- Hur skulle du vilja beskriva kommunikationen med internrevisionen?
- Vilka är de största skillnaderna mellan dina och internrevisionens uppgifter?
- Har rollerna förändrats över tiden? Vad är orsaken till detta?
- Görs vissa granskningar av både dig och internrevisionen? Vad anser du om detta?
- Hur har relationen mellan dig och IR förändrats/utvecklats de senaste 5-10 åren?

Lagstiftning och bestämmelser

- Sätter lagstiftningen gränser för samarbetet?

Kvalitetssäkring

- Är du auktoriserad?
- Hur vet du att den interna revisionen håller tillräckligt hög kvalitet?
- Vad anser du om certifiering av internrevisorer? Finns andra tänkbara sätt för kvalitetssäkring av internrevisorer?
- Hur tror du att en svensk lagstiftning om certifiering av internrevisorer skulle kunna påverka samarbetet mellan IR och ER?