



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolans Civilekonomprogram/  
Undergraduate Programme in Business Studies  
*Magisteruppsats/Master Thesis*

# INTERN KONTROLL

Förståelse – en del av kontrollmiljön

*Magisteruppsats/Master Thesis*  
Mira Hansson, 830618  
Anna Johansson, 860509

*Handledare/Tutor:*  
Jan Marton  
Anna-Karin Pettersson

**Externredovisning**  
VT2009

# FÖRORD

Författarna till denna uppsats vill tacka följande personer för att ni har gjort det möjligt att genomföra arbetet med densamma.

**Våra handledare**, Jan Marton och Anna-Karin Pettersson, för att ni har väglett oss under uppsatsens gång.

**Våra respondenter** på Alfa AB, Beta AB och Delta AB för att ni har ställt upp med tid och era erfarenheter.

**Våra opponenter** för att ni har kommit med kloka invändningar under uppsatsens gång.

**Våra nära och kära** för att även ni har varit förstående och stödjande i detta arbete.

*Göteborg, maj 2009*

---

Mira Hansson

---

Anna Johansson

# SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning och företagsanalys, Magisteruppsats, VT 2009

**Författare:** Mira Hansson och Anna Johansson  
**Handledare:** Jan Marton och Anna-Karin Pettersson

**Titel:** INTERN KONTROLL, Förståelse – en del av kontrollmiljön

## **Bakgrund och problemdiskussion**

Ett flertal företagsskandaler har ägt rum i modern tid, bland andra Enron och Worldcom. Följden har blivit regleringar i form av SOX i USA, åttonde direktivet inom EU och Svensk kod för bolagsstyrning i Sverige. Dessa betonar bolagets interna kontroller, vilka syftar till att hantera och kontrollera företagets risker. Det är i hög grad de anställda som utför kontrollmomenten och därför anser vi det intressant att undersöka hur de uppfattar och förstår de interna kontrollerna.

## **Syfte**

Rapportens syfte är att för de personer som är ansvariga för utformning och uppföljning av intern kontroll belysa hur kontrollerna kan förstås av personalen. Därtill vill vi kartlägga vilka skillnader som kan föreligga mellan ansvariges syfte med de interna kontrollerna och den uppfattning som den som utför momentet har samt vad det kan bero på.

## **Avgränsningar**

Uppsatsens syfte är inte att klargöra vilka konsekvenser som faktiskt kan uppstå på grund av interna kontrollers vara eller icke vara. Vi undersöker inte heller om kontrollerna faktiskt utförs bättre av konsekvensmedvetna medarbetare. Vi ämnar inte undersöka alla kontroller som finns på ett företag utan inriktar oss på sådana kontroller som på något sätt påverkar siffrorna i redovisningen.

## **Metod**

Rapporten bygger på en kvalitativ studie med intervjuer som underlag för empirin. Den fenomenografiska ansatsen används för intervjuer och en del av analysen och undersöker respondenternas uppfattningar om intern kontroll. För att analysera svaren vidare för vi i analysdel två tillbaka svaren till en kontext där faktorer som position på företaget och personernas bakgrund diskuteras. Under den här delen av analysen väver vi in delar av referensramen som behandlar kontrollmiljö, kommunikation och förståelse.

## **Analys och slutsatser**

Vi har identifierat fyra kategorier av hur intern kontroll kan förstås; *Egen, Företaget, Intressenter* samt *Lagar och regleringar*. Alla respondenter placerar sig i minst en kategori och en påverkande faktor till respondenternas placeringar kan vara vilka arbetsuppgifter personen utför. De anställdas förståelse är en del av den kontrollmiljö som intern kontroll har sin grund i. Medarbetarna och cheferna är överlag någorlunda samstämmiga i frågan om syftet med deras interna kontroller. En anledning till detta tror vi kan vara att samtliga företag är relativt små och därför har medarbetarna daglig kontakt med varandra.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

## *Sammanfattning*

<b>1. INLEDNING</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Bakgrundsbeskrivning</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Problemdiskussion</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Syfte</b>	<b>3</b>
<b>1.4 Avgränsningar</b>	<b>3</b>
<b>1.5 Disposition</b>	<b>3</b>
<b>2. METOD</b>	<b>4</b>
<b>2.1 Inledning</b>	<b>4</b>
<b>2.2 Tillförlitlighet</b>	<b>4</b>
<b>2.3 Fenomenografi</b>	<b>4</b>
<b>2.4 Inledande fas</b>	<b>5</b>
<b>2.5 Intervjuer</b>	<b>7</b>
<b>2.6 Analys</b>	<b>9</b>
<b>2.7 Kritik</b>	<b>10</b>
<b>3. REFERENSRAM</b>	<b>12</b>
<b>3.1 Intern kontroll</b>	<b>12</b>
3.1.1 Förutsättningar för god intern kontroll	13
3.1.2 COSO-modellen	13
<b>3.2 Psykologiska processer i arbetslivet</b>	<b>15</b>
3.2.1 Kommunikation	16
3.2.2 Förtroende	17
<b>3.3 Tidigare undersökningar</b>	<b>17</b>
3.3.1 Nordamerikansk undersökning	17
3.3.2 Svensk uppsats	18
<b>4. EMPIRI</b>	<b>19</b>
<b>4.1 Empiriska utgångspunkter</b>	<b>19</b>
<b>4.2 Alfa AB</b>	<b>19</b>
4.2.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll	19
4.2.2 Kommunikation och kontrollmiljö	21
<b>4.3 Beta AB</b>	<b>22</b>
4.3.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll	22
4.3.2 Kommunikation och kontrollmiljö	25
<b>4.4 Delta AB</b>	<b>26</b>
4.4.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll	26
4.4.2 Kommunikation och kontrollmiljö	29
<b>5. ANALYS</b>	<b>30</b>
<b>5.1 Analysens utgångspunkter</b>	<b>30</b>
<b>5.2 Fenomenografisk analys – olika sätt att förstå intern kontroll</b>	<b>30</b>
5.2.1 Egen	30
5.2.2 Företaget	31

5.2.3 Intressenter	32
5.2.4 Lagar och regleringar	32
5.2.5 Översikt av kategorier	32
<b>5.3 Svaren i sitt sammanhang</b>	<b>34</b>
5.3.1 Syfte	34
5.3.2 Kontrollmiljön	35
5.3.3 Kommunikation	36
<b>6. SLUTSATS</b>	<b>38</b>
<b>6.1 Slutsatser och reflektioner</b>	<b>38</b>
6.1.1 Förståelse för intern kontroll	38
6.1.2 Syfte och påverkan	39
<b>6.2 Slutdiskussion</b>	<b>40</b>
<b>6.3 Förslag till fortsatta studier</b>	<b>41</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>

---

*Bilaga 1: Introduktionsmail*

*Bilaga 2: Intervjumall till chefer*

*Bilaga 3: Intervjumall till medarbetare*

## 1. INLEDNING

Detta kapitel inleds med en bakgrundsbeskrivning. Sedan följer problemdiskussionen som mynnar ut i uppsatsens frågeställningar. Därefter presenteras rapportens syfte samt avgränsningar och avslutningsvis rapportens disposition.

### 1.1 Bakgrundsbeskrivning

Stora företagsskandaler i modern tid, mest välkända varande Enron och Worldcom, har fått länders regeringar att reagera. Införande av olika typer av lagar och direktiv har skett för att undvika liknande situationer i framtiden. I USA infördes en ny lag; Sarbanes-Oxley Act (SOX) år 2002. Den tvingar alla noterade företag på de amerikanska börserna att bland annat se över och stärka sin interna kontroll. Även inom EU har arbetet utvecklats med att stärka redovisningen och den lagstadgade revisionen, främst genom införandet av det åttonde direktivet som kom under år 2006. Direktivet behandlar främst revisionsföretagens arbete men har även bestämmelser om hur företagen ska övervaka och stärka den interna kontrollen. Även EU-direktivet riktar sig till noterade företag, och klart är att intern kontroll blir allt viktigare för företag och dess intressenter.<sup>1</sup>

År 2004 presenterades Svensk kod för bolagsstyrning, vilket är Sveriges samlade kodifiering för styrning av företag. Den sammanfattade till stor del gällande praxis och tog hänsyn till den utveckling som skett de föregående åren. Koden har principen ”följ eller förklara” för de regler som ställts upp och kräver även att styrelsen ska avge en rapport om bolagets interna kontroller avseende den finansiella rapporteringen. Delen som behandlar intern kontroll är emellertid medvetet kortfattad då det anses att området behöver få tid att utvecklas och formas av praxis. Enligt koden ska den interna kontrollen byggas upp av en organisation och dess rutiner som säkerställer att redovisningen blir korrekt och att företagets mål uppfylls i enlighet med vad styrelse och VD åsyftat.<sup>2</sup>

Även mindre och onoterade företag kan dra nytta av intern kontroll. Varje dag möter företag risker som hotar dess verksamhet och förmåga att nå uppsatta mål. Det kan vara externa risker, till exempel att kunder betalar för sent, eller inte alls, och interna risker såsom bedrägeri, att obehörig personal ingår avtal med externa parter och felaktigt bokförda transaktioner. För att begränsa dessa riskers påverkan på företaget kan olika former av intern kontroll tillämpas. Det är ett viktigt redskap för framförallt många aktiebolag då det kan vara till stor nytta och till stöd för verksamheten. Rätt hanterade kan de interna kontrollsystemen leda till effektivare processer, bättre information till företagets intressenter och att företaget undviker kostsamma fel.<sup>3</sup>

Utvecklingen idag går ofta mot att ansvar och befogenheter flyttas långt ut i organisationsstrukturen och det är inte alltid det interna kontrollsystemet utvecklas i samma takt. Exempel på hur detta kommer till uttryck är att det saknas mätbara mål för olika verksamhetsgrenar, underutvecklade uppföljnings- och rapporteringsrutiner, oklara ansvarsfrågor samt avsaknad av riktlinjer. En viss grad av intern kontroll är emellertid

<sup>1</sup> <http://www.deloitte.com>, 2009-04-05

<sup>2</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>3</sup> Ibid

lagstiftad då styrelse och VD enligt aktiebolagslagen har en uppgift att se till att bokföring och medelsförvaltning sker på ett betryggande sätt och i enlighet med befintlig lagstiftning.<sup>4</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

När företaget växer utöver ett fåtal anställda uppstår ett behov av att dela upp uppgifter och delegera ut ansvar. Ledning och VD kan inte längre granska varje transaktion och gör förmodligen mer nytta i samband med andra arbetsuppgifter på företaget. Likväl påverkas de av allt som händer i företaget och är beroende av den information som meddelas via olika kommunikationskanaler. För att säkerställa att denna information är korrekt, levereras i rätt tid och att medarbetarna arbetar i linje med företagets mål byggs interna kontroller upp för att minska svinn, förhindra bedrägeri och undvika misstag etcetera.<sup>5</sup>

Revisorers traditionella sätt att bedöma kontrollmiljön är bland annat via enkäter till ledningen som undersöker vilka policys och etiska regler som implementerats. Problemet med detta tillvägagångssätt är att det endast mäter ledningens eller chefernas försök att skapa en bra kontrollmiljö, inte om det faktiskt lyckas. Att intervjua de personer som arbetar i kontrollmiljön är ett bättre sätt att mäta hur effektiva dessa policys och försök att skapa sunda etiska värderingar är. Det innebär att fokus hellre bör ligga på hur medarbetarna uppfattar försöken att skapa en god kontrollmiljö, inte på det meddelande som ledningen tror att de sänder ut.<sup>6</sup>

Ledning och chefer kan arbeta för att förmedla de värderingar och den anda de vill ska råda på företaget. Detta för att påverka den kontrollmiljö som omger företagets interna kontroller. Kommunikation om intern kontroll till medarbetarna kan vara både skriftlig och muntlig via till exempel interna policys och möten. Andra faktorer kan dock påverka hur medarbetarna ser på intern kontroll, till exempel utbildning och tidigare erfarenheter som påverkar hur de meddelanden som sänds ut tas emot<sup>7</sup>. Det gör att uppfattningarna om intern kontroll kan skifta bland olika människor. Internkommunikation kan ge medarbetarna en helhetsbild av verksamheten med en gemensam referensram och kunskapsplattform och för att skapa en god kontrollmiljö borde alla medarbetare på företaget involveras. En faktor som kan komma att påverka hur personalen utför sina uppgifter och därmed påverka den finansiella informationen som når ledningen och de risker som berör företaget är de anställdas förtroende för de överordnade.<sup>8</sup>

Medarbetarna är en del av företagets kontrollmiljö och fyller därför en viktig funktion inom företaget. De är delaktiga i att uppnå uppsatta mål och därför anser vi att det är av intresse att undersöka hur personalen förstår de interna kontrollerna. Vi intresserar oss särskilt för syftet med de interna kontrollerna, hur det kommuniceras ut till de anställda samt om de anställda har förståelse för dem. Därför vill vi undersöka följande frågeställningar:

*Hur förstår personalen de interna kontrollerna? Vad kan det bero på?*

*Finns ett glapp mellan syftet med de interna kontrollerna och hur medarbetarna uppfattar dem? Vad påverkas det av?*

---

<sup>4</sup> Persson L. et al, 1994

<sup>5</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>6</sup> Lightle S. S. Et al, 2007

<sup>7</sup> Eliasson U., 1985

<sup>8</sup> Baldvinsdottir G. et al, 2008

### 1.3 Syfte

Rapportens syfte är att för de personer som är ansvariga för utformning och uppföljning av intern kontroll belysa hur kontrollerna kan förstås av personalen. Därtill vill vi kartlägga vilka skillnader som kan föreligga mellan ansvariges syfte med de interna kontrollerna och den uppfattning som den som utför momentet har samt vad det kan bero på.

### 1.4 Avgränsningar

Uppsatsens syfte är inte att klargöra vilka konsekvenser som faktiskt kan uppstå på grund av interna kontrollers vara eller icke vara. Vi undersöker inte heller om kontrollerna faktiskt utförs bättre av konsekvensmedvetna medarbetare. Vi ämnar inte undersöka alla kontroller som finns på ett företag utan inriktar oss på sådana kontroller som på något sätt påverkar siffrorna i redovisningen.

### 1.5 Disposition

#### Kapitelindelning

1. Inledning
2. Metod
3. Referensram
4. Empiri
5. Analys
6. Slutsats

Källförteckning

Bilagor



## 2. METOD

I detta kapitel presenteras det tillvägagångssätt och den analysmetod som används i undersökningen. Även rapportens tillförlitlighet behandlas och avsnittet avslutas med kritiska invändningar mot den valda metoden.

### 2.1 Inledning

Rapporten grundar sig på en studie med tre företag. Syftet och frågeställningarna växer fram under den inledande fasen av uppsatsen och med hjälp av våra handledare väljs lämplig metod. Denna rapport genomförs med grund i en kvalitativ metod. Detta innebär att vi fokuserar på utvalda personers information och åsikter, snarare än exakta siffror och statistiska analyser vilket kännetecknar den kvantitativa metoden<sup>9</sup>. Dessutom syftar det kvalitativa tillvägagångssättet till att skaffa en djupare kunskap än den som erhålls då kvantitativa metoder tillämpas. Analysen sker oftast stegvis under arbetets gång i syfte att göra tolkningarna utifrån färskt material och att kunna beskriva de detaljer som framkommer under intervjuer.<sup>10</sup>

### 2.2 Tillförlitlighet

Varje kvalitativ undersökning är unik och därför är det svårt att följa exakta regler för att säkerställa validiteten. Däremot motiverar och underbygger vi de tolkningar som görs i denna rapport. Detta i syfte att läsaren av rapporten själv ska kunna bilda sin egen uppfattning om studiens trovärdighet, vilket benämns kommunikativ validitet.<sup>11</sup> Validiteten är uppdelad i inre och yttre, och den sistnämnda behandlas under avsnitt 2.4. Den inre validiteten handlar om att mätinstrumentet, vilket är frågeställningarna i denna rapport, ska mäta det som avses att mätas.<sup>12</sup> Om det som avses i undersökningen inte mäts har det inte heller någon betydelse att själva mätningen är bra, vilket har med reliabilitet att göra.<sup>13</sup> Med begreppet reliabilitet avses att en undersökning idag ska ge samma resultat vid en likvärdig undersökning vid en annan tidpunkt. Slumpens inverkan ska således vara minimal.<sup>14</sup> Problemet är att verkligheten inte är statistisk utan ständigt förändras<sup>15</sup>. Vår undersökning grundas på olika individers uppfattningar och därför finns det ingen garanti för att en liknande undersökning skulle ge samma svar. I analysen identifierar vi emellertid olika sätt att förstå interna kontroller och dessa kan generaliseras över en hel population men vi gör inte anspråk på att bedöma hur många som skulle kunna tillhöra varje kategori.

### 2.3 Fenomenografi

Fenomenografi är en kvalitativ forskningsansats. Huvudsyftet för ansatsen är att beskriva hur fenomen, det vill säga företeelser eller objekt, uppfattas av människor. Det är således inte tinget i sig, vilket är verkligheten oberoende av vår uppfattning, som är av intresse utan centralt är hur någonting uppfattas.

---

<sup>9</sup> Trost J., 2005

<sup>10</sup> Patel R. et al, 2003

<sup>11</sup> Ibid

<sup>12</sup> Eriksson L. T. et al, 2006

<sup>13</sup> Ibid

<sup>14</sup> Patel R. et al, 2003

<sup>15</sup> Trost J., 2005

För att förstå och hantera en komplex omvärld utvecklar människan kunskap om världen stegvis och uppfattningen är vilket innehåll människan ger sin relation mellan sig själv och något i omvärlden. Olika individer tillskriver fenomenen olika kvaliteter och uppfattningar av ett fenomen förändras över tid allt eftersom situation och sammanhang förändras.<sup>16</sup>

En risk vid fenomenografiska undersökningar, då uppfattningar ska jämföras, är att respondenterna inte tänker på samma sak när de ombeds beskriva ett fenomen. För att i möjligaste mån säkerställa validiteten bör två aspekter urskiljas av en uppfattning. Vad som är innehållet i uppfattningen och hur personen uppfattar innehållet. Dessa aspekter är beroende av varandra och bör inte skiljas åt. Vad-aspekten är förutsättningen som ligger till grund för hur-aspekten som är uppfattningen. Det måste finnas en uppfattning av fenomenet innan ett resonemang kan föras om hur det är beskaffat. Diskussioner ska handla om samma sak (samma ”vad”) men kan föras på helt olika sätt beroende på olika uppfattningar om vad saken är. I den fenomenografiska analysen är huvudintresset hur-aspekten. Då kan särskiljas vad respondenterna å ena sidan talar om och hur de å den andra sidan uppfattar fenomenet som behandlas.<sup>17</sup>

En genensam nämnare för fenomenografisk forskning är att den utgår från att människor har olika uppfattningar om företeelser och objekt. Det förklaras av att olika människor har olika erfarenheter och då gör de olika analyser och erhåller olika kunskap om dessa företeelser och objekt. Vad fenomenografin ämnar är att beskriva dessa olikheter och resultatet blir variationen i uppfattningarna, vilka presenteras i analysavsnittet.<sup>18</sup>

Vi arbetar utifrån följande arbetsordning, vilken kännetecknar den fenomenografiska forskningen:

1. Avgränsning av en företeelse i omvärlden (i vårt fall intern kontroll)
2. Intervju om företeelsen
3. Nedskrivning av intervjun
4. Identifiering av uppfattningar av företeelsen genom analys av respondenternas svar
5. Indelning i kategorier av variationer av uppfattningen<sup>19</sup>

## 2.4 Inledande fas

För att besvara vår frågeställning kontaktar vi företag för att få göra personliga intervjuer med tre anställda på vart och ett av de företag vi väljer ut. Företagen väljs ut genom sökning efter aktiva aktiebolag belägna i Göteborgsregionen med minst 50 anställda enligt deras årsredovisningar år 2007 i databasen ”AffärsData Företagsfakta”. Gränsen på 50 anställda sätter vi för att företagen ska ha ett antal avdelningar så att den interna kontrollen har en betydelsefull roll på arbetsplatsen. Företagen kommer från skilda branscher och har olika typer av interna kontroller. Men eftersom det inte är de interna kontrollerna i sig vi vill undersöka utan medarbetarnas förståelse kring dem anser vi att det inte påverkar undersökningen. De interna kontroller som används som grund för inhämtande av svar på våra frågeställningar är de som resulterar i siffror i de finansiella rapporterna.

---

<sup>16</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>17</sup> Ibid

<sup>18</sup> Ibid

<sup>19</sup> Ibid

I urvalet av respondenter gäller det att skapa förutsättningar för att få en variation i hur en undersökningsgrupp uppfattar ett fenomen. Urvalet kan därför ske utifrån strategiska överväganden och inte utifrån principer om att få ett representativt underlag. Av intresse är inte att skatta hur stor del som har en viss uppfattning utan istället identifiera kvalitativt olika uppfattningar som kan täcka större delen av variationen i uppfattningar i populationen. Om datainsamlingen koncentreras till en alltför homogen grupp finns det en risk att variationer som kan vara av intresse inte framträder. Därför kan respondenterna handplockas för att ha olika erfarenheter, till exempel olika yrkeserfarenhet, av fenomenet som utgör studiens fokus.<sup>20</sup> Våra respondenter har olika befattningar på företagen där de arbetar – alltifrån medlem i ledningsgruppen till receptionist – och har varit anställda olika lång tid. Dessutom har de olika bakgrund och erfarenhet inom det arbetsområde de för närvarande arbetar inom.

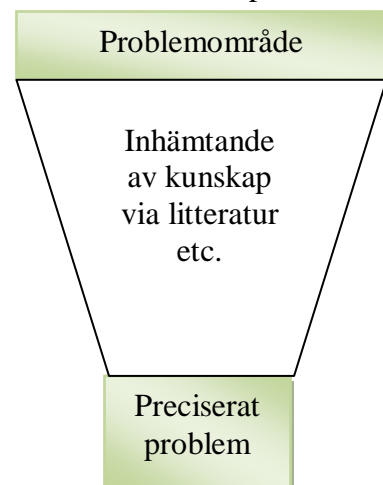
Vi väljer att intervjua ekonomichefen och två anställda som är operativa i den dagliga verksamheten och faktiskt är en del i att utföra de interna kontrollerna. Samtliga nivåer från styrelse och VD ut till medarbetarna såsom säljare och lagerarbetare kan vara intressanta att studera när det gäller de interna kontrollerna. Vårt val att intervjua ekonomichefen och dennes medarbetare beror på att denna rapport är inriktad mot redovisningskontroller. Valet är i enlighet med den yttre validiteten som handlar om att samla in material från rätt personer, det vill säga från ämneskunniga personer insatta i det interna kontrollsystemet på respektive företag samt personal som utför det dagliga operativa arbetet på dessa företag<sup>21</sup>.

Alla företag får samma övergripande information innan intervjuerna angående vad själva undersökningen handlar om. Vi ger en kort presentation över telefon av oss och vad uppsatsen handlar om. Nyckelordet vi använder är intern kontroll. Sen skickar vi våra övergripande frågeställningar till ekonomicheferna innan intervjun med dem (se bilaga 1) utan att instruera dem att dela det med medarbetarna. Detta eftersom vi inte vill att dessa ska påverkas av varken vår eller någon annan uppfattning om vad interna kontroller innebär innan intervjuerna genomförs.

Medarbetarna väljs i samarbete med ekonomicheferna då vi anser att de har en bra position att kunna välja ut passande respondenter. Vi uttrycker emellertid att önskvärt vore att intervjua någon som berörs av de interna kontrollerna och som dessutom själv kan påverka utförandet av desamma. Vi anger även att de gärna kan vara ekonomiassistenter eller liknande, men att detta inte är ett krav.

Innan intervjuerna studerar vi litteratur, artiklar och annat material i syfte att finna en intressant och aktuell vinkling på frågeställningen samt för att vara väl insatta i ämnet när intervjuerna sker (se figur 2:1). Utifrån denna process utformas även rapportens avgränsningar.

Litteratur och vetenskapliga artiklar används som bas för rapportens referensram. De härstammar till viss del från mediala kanaler via Internet samt databaser. Sökord som används är bland annat intern kontroll, kommunikation och förtroende, både på svenska men även i deras engelska



**Figur 2:1** Problemet formulering. Ur Patel R., 2003, s. 47.

<sup>20</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>21</sup> Eriksson L. T. et al, 2006

översättningar med ett antal synonymer. Vi får även hjälp av våra handledare med relevanta artiklar för vår uppsats och rådfrågar en bibliotekarie angående vilka sökvägar som är lämpligast och hur vi kan hitta material för vårt ämne. Vid sökandet efter artiklar i databaser anger vi begränsningen att bara få fram de som är akademiskt granskade.

Efter att ha studerat det teoretiska materialet gör vi intervjumallar (se bilaga 2 och 3) som behandlar de huvudsakliga områdena vi fokuserar på under intervjun.<sup>22</sup> Frågorna är av öppen karaktär och många bygger på att respondenten själv ombeds beskriva eller förklara ett moment eller hur denna uppfattar ett visst fenomen. Olika frågeformulär används vid intervjuerna beroende på om ekonomichefen eller en medarbetare intervjuas.

## 2.5 Intervjuer

Intervjuer inom fenomenografin är vanligtvis öppna och semistrukturerade och innehåller aldrig fasta svarsalternativ eller ett på förhand tänkt svarsutrymme. Frågorna utformas inte för att få rätt eller lämpliga svar utifrån intervjuarens bedömningsgrund då det inom fenomenografin inte finns rätta eller lämpliga svar. Respondenterna får utifrån sin egen förståelse av fenomenet själv avgränsa, behandla och definiera innehållet.<sup>23</sup> Teorin om subjektrelation innebär att intervjuarna ska vara på samma nivå som respondenten, vilket vi strävar efter. Enkla, korta frågor får respondenten att känna sig bekväm och får samtalet att flyta,<sup>24</sup> vilket är varför vi inledde våra intervjuer på detta sätt.

Vi anser att en viktig del i intervjusammanhang är att vi endast intervjuar en person åt gången. Platsen för intervjuerna är det företag där personerna arbetar, men hålls avskilt så att svaren inte kan uppfattas av utomstående under samtalets gång. Det är viktigt eftersom vi eftersträvar att respondenten inte blir påverkad av någon annans åsikter utan får tänka fritt och komma med vidare personliga associationer. Den andra delen av detta tillvägagångssätt är att vi vill undvika att respondenten svarar vad denna tror att kollegor eller överordnade eftersträvar. Anpassning är tendensen att ändra uppfattning, åsikt och beteende till gruppens norm man befinner sig i. Det gör människor eftersom de vill att deras omdömen ska vara rätt. Då antas att om andra är samstämmiga om att någonting är rätt, så är det förmodligen rätt. En annan orsak till att anpassa sig är rädslan för de konsekvenser som de tror kan inträffa om de inte gör det.<sup>25</sup> Även om vetskapen om att deras svar kommer att användas i uppsatsen, tror vi att respondenten svarar mer fritt när han/hon inte blir direkt avlyssnad av någon annan än de som intervjuar. Våra intervjuer hålls i enrum i syfte att minimera denna effekt.

Syftet med intervjuerna är att fånga möjliga skillnader i uppfattning på ett rikt och omfattande sätt<sup>26</sup>. Vi undviker att förklara begreppet "intern kontroll" även i de fall respondenterna ber om det. För att inte påverka respondentens svar, uppfattning och förståelse av de interna kontrollsystemen låter vi personen genom våra frågeställningar beskriva, exemplifiera och förklara vad ett visst fenomen innebär för just den individen. Denna karaktär på frågeställningarna använder vi även i syfte att inledningsvis få en indikation på om den intervjuade personen – då denna är en av medarbetarna på företaget – vet vad som åsyftas

---

<sup>22</sup> Trost J., 2005

<sup>23</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>24</sup> Trost J., 2005

<sup>25</sup> Brehm S. S., 2005

<sup>26</sup> Sandberg J., 2000

med begreppet ”intern kontroll”. Lämpliga frågor med den fenomenografiska ansatsen är öppna och manar respondenten att själv utveckla sina svar<sup>27</sup>. Exempel på detta är:

Vilka av dina arbetsuppgifter tror du är intern kontroll?

Hur menar du?

Kan du utveckla?

Kan du ge ett exempel?

För att få fram uppfattningar och undersöka förståelsen ställer vi följdfrågor och frågorna fortsätter tills vi inte kommer längre. Den primära fokusen är inte uttalandena i sig utan den underliggande meningen i förhållande till sammanhanget i de omgivande uttalandena. Målet kan vara att leta efter skillnader i uppfattningen,<sup>28</sup> vilket vi försöker göra i uppsatsen.

I fall då undersökningar baseras på intervjuer beror reliabiliteten i stor utsträckning på intervjuarens förmåga. Vid tolkning sker bedömningar och risken för att dessa blir felaktiga kan minimeras med hjälp av standardiserade intervjuer, vilka baseras på standardformulär.<sup>29</sup> Då vi använder oss av den fenomenografiska ansatsen är vår utgångspunkt emellertid mer utforskande. Vi styrs inte endast av i förväg bestämda frågeställningar då vi istället vill vara öppna för respondentens synpunkter och hur det valda företags situation ser ut.

I syfte att förbättra reliabiliteten bör fler än en person registrera respondentens svar samt studera tänkta företeelser. Båda författarna deltar under samtliga intervjuer och vi spelar även in dem, vilket medför att säkerheten blir ännu högre då det finns möjlighet att i efterhand verifiera vad som uppfattats. Däremot kan inspelning ha effekten att respondentens ärlighet hämmas.<sup>30</sup> En respondent uttryckte sin motvilja mot att bli inspelad, vilket vi respekterade och förde istället noggranna och detaljerade anteckningar. Även när diktafonen används förs anteckningar under intervjuerna. Vi fick dessutom möjlighet att ställa kompletterande frågor i efterhand, vilket vi utnyttjade hos ett flertal av respondenterna. Då inhämtas information som saknas eller klargör innebörden i ett av respondenten lämnat svar.

Oavsett om inspelning sker eller inte bör minnesnoteringar från intervjuerna göras så snart som möjligt efter avslutad intervju i syfte att komma ihåg och kunna beskriva alla detaljer<sup>31</sup>. Vi skriver rent intervjuerna samma dag eller senast dagen efter intervjun. Båda författarna för över information från diktafonen och tittar omväxlande igenom sammanställningen och kompletterar med sina anteckningar och iakttagelser. Därefter går vi igenom dokumentet tillsammans så att vi båda är överens om innehållet.

Respektive företag som ställer upp under arbetet med vår rapport erbjuds återkoppling avseende våra resultat och därför anser vi det viktigt att inga frågor upplevs stötande. Identitet och integritet ska respekteras och respondenterna ska varken behöva riskera sitt eget eller företags anseende för att de medverkar i en intervju. Därför är det viktigt att ingen känner sig sårbar eller kränkt under intervjuerna såväl som i samband med bearbetningen av materialet.<sup>32</sup> Vi försöker ha en öppen dialog med respondenterna för att nå bästa möjliga resultat och undvika missförstånd. Genom deltagande i intervjuerna ger respondenterna även

---

<sup>27</sup> Sandberg J., 2000

<sup>28</sup> Ibid

<sup>29</sup> Patel R. et al, 2003

<sup>30</sup> Ibid

<sup>31</sup> Ejvegård R., 2003

<sup>32</sup> Henriksson B. et al, 1996

sitt samtycke till att undersökningen genomförs. Informationen från vår sida tillsammans med respondenternas samtycke benämns informerat samtycke<sup>33</sup>.

Intervjumaterialet presenteras företagsvis i empiriavsnittet. Citat inkluderas för att exemplifiera och styrka empirin. Vi har valt att låta våra respondenter och företag vara anonyma. Syftet med denna behandling är att skyddet mot utomstående ska upprätthållas<sup>34</sup>. Fördelen med ärligare svar om respondenterna haft den kunskapen vid intervjutillfället föll bort då vi inte informerade respondenterna om anonymiseringen från början. Istället blir fördelen att empirin vilken, om inte anonymiserad, hade kunnat upplevas obehaglig. Ord låter hårdare utskrivna och eftersom undersökningen inte har med respondenterna personligen eller företagen i fråga att göra, finns ingen anledning att skriva ut deras riktiga namn. Därför är de både namnen på företagen och respondenterna som används i denna rapport fingerade.

## 2.6 Analys

Efter rapportens teoretiska och empiriska delar följer analysavsnittet. Själva analysen är inget som görs isolerat endast under denna del av uppsatsen utan sker under tidens gång från det att intervjuerna börjar genomföras. För att kunna få användbara svar och göra en bra analys med grund i rapportens frågeställningar krävs en genomarbetad analysmetod.

Analys och tolkningsarbetet som vi arbetar utifrån delas in i fyra faser.

1. Bekanta oss med respondenternas svar och skapa ett helhetsintryck
2. Uppmärksamma likheter och skillnader i svaren
3. Kategorisera uppfattningar i olika sätt att förstå interna kontroller
4. Studera den underliggande strukturen i kategorisystemet<sup>35</sup>

Vid analysen görs inga indelningar eller avgränsningar utifrån generella kriterier i förhand. Däremot avgränsas det som ska studeras, i vårt fall intern kontroll. Under den första fasan i analysen söker vi efter väsentliga uppfattningar för att hitta kvalitativa skillnader i respondenternas sätt att förstå intern kontroll. Det kan vara svar som förekommer frekvent eller uttrycksfullt eller återkommande beskrivs på ett konsekvent sätt. Hur fenomenet beskrivs bildar ett underlag för hur intervjuerna tolkas.<sup>36</sup>

I andra analysfasen uppmärksammas likheter och skillnader i svaren genom pendling mellan ett inifrån-utifrån-perspektiv, vilket präglas både av intervjuarens egna reflektioner och ett objektivt synsätt. Först identifieras helheten för att sedan beskriva delarna. De svar som inte berör fenomenet sorteras bort då det inte är respondentens uppfattning i allmänhet utan uppfattningen om något specifikt och avgränsat – intern kontroll – som är centralt.<sup>37</sup>

När inga nya tolkningar längre görs av materialet under analysen kategoriseras beskrivningarna i olika sätt att förstå intern kontroll. Kategorierna måste distinkt och kvalitativt kunna skiljas från varandra. De ska innefatta olika uppfattningar om samma innehåll och sorteras in i kategorier beroende på hur personen förstår intern kontroll.<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup> Henriksson B. et al, 1996

<sup>34</sup> Trost J., 2005

<sup>35</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>36</sup> Ibid

<sup>37</sup> Ibid

<sup>38</sup> Ibid

Under analysen är det främsta intresset att identifiera innebörder och inte att komma fram till förutbestämda uppfattningar. Fenomenografiska undersökningsresultat kan närmast betraktas som upptäckter, vilket innebär att reliabiliteten finns i att en utomstående kan identifiera upptäckterna, det vill säga att beskrivningskategorierna kan igenkännas i datamaterialet. Med stöd av de utdrag ur intervjuerna i form av citat vi presenterar i empirin kan belegg sökas för de beskrivningskategorier vi har identifierat. Då blir det möjligt att följa våra tolkningar och värdera dessa.<sup>39</sup>

Vid placeringen av individer i kategorierna tittar vi först på individerna var för sig och får då upp en första översikt på hur respondenterna placerar sig i varje kategori. Sedan relateras alla individerna till varandra inom varje kategori. Under analysens gång går vi tillbaka till de utskrivna intervjuerna som utgör grunden för empiriavsnittet, där vi bekräftar indelningen i kategorier. Det resulterar i en slutgiltig översikt (se figur 5:1).

Vår rapport fullföljer inte den fenomenografiska ansatsen till sitt slut. Vi gör inte det sista steget, samordning av kategorierna i ett gemensamt utfallsrum, utan stannar vid redovisning i kategorier. Ett utfallsrum beskriver en helhetsbild av intern kontroll, ett sammanlagt mönster av hur en eller flera personer placeras in på samtliga kategorier, vilket ligger utanför vår studie på grund av tidsbrist.

En kritik mot fenomenografin är att den inte fokuserar på den individuella nivån och att innehållet frikopplas från individen. Därmed uppmärksammas uppfattningens relation till den sociala verkligheten marginellt. I de undersökningar som finns förklaras sällan var uppfattningarna kommer ifrån och då förloras den komplexa verklighet som uppfattningen uppkommit i.<sup>40</sup> För att se på samband och försöka ge möjliga förklaringar till olikheter i svaren hos respondenterna, för vi i analysdel två tillbaka svaren till en kontext där faktorer som position på företaget och personernas bakgrund diskuteras. Det kan ge en tydligare bild av de kvalitativa svaren i sitt sammanhang.

I analysdel två jämför vi vad respondenterna har svarat på frågan ”Vad är syftet med intern kontroll?” Även om personen tidigare under intervjun svarat på frågan eller resonerat om det själv, vill vi få svar på vad personen i fråga förknippar med den direkta frågan. Svaren ställs mot varandra inom företagen för att se likheter och skillnader mellan ekonomichef och medarbetare. Här studerar vi frågan om det finns något glapp mellan syftet med de interna kontrollerna och uppfattningarna om desamma. Vi belyser även kommunikationsaspekten och ser om uppfattningen kring information och kommunikation som finns inom företaget är samstämmig. Under den här delen av analysen väver vi in delar av referensramen som behandlar kontrollmiljö, kommunikation och förståelse. Detta sätts i relation till respondenternas svar.

## 2.7 Kritik

Rapporten ska uppfylla tillförlitlighetskriteriet, men vi vill nedan belysa några kritiska invändningar mot rapporten.

I sökandet efter litteratur blir det naturligt att vi letar efter fakta som stödjer vår uppfattning. Några av de källor som har använts är skrivna för ett visst ändamål men vi har försökt lyfta ut de fakta som är generella för att applicera och få en vidare förståelse för vår undersökning.

---

<sup>39</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>40</sup> Ibid

Det innebär en risk att vi endast får med vinklade fakta, som i sig är riktiga, men bör ses i ett vidare kritiskt sammanhang. Detta beror till stor del på vår okunskap om ämnet i början av uppsatsen. Kunskapen och förmågan att skapa en vidare förståelse ökar förhoppningsvis efter hand. Men då tidsperioden som uppsatsen skrivs under är begränsad, kan den litteratur och annan information som vi stödjer vår slutsats på komma att vara ofullständig. Det finns även en risk att vi gör feltolkningar i analysen och att respondenterna missförstår våra frågor. Ett problem som kan förekomma är att vår kompetens om intern kontroll inte är tillräcklig, vilket medför att avsaknaden av teoretiska kunskaper kan påverka kvaliteten i tolkningen<sup>41</sup>.

Det finns några kritiska invändningar mot den kvalitativa metoden. Den är subjektiv snarare än objektiv och inte heller vetenskapligt grundad. Svaren påverkas således av personliga värderingar och uppfattningar. Risken för ledande frågeställningar som kan påverka de svar som lämnas bör också beaktas.<sup>42</sup> Därtill kan känsliga frågor vara svåra att ställa och det finns en risk att intervjuare och respondent påverkar varandra under intervjutillfället<sup>43</sup>. Vi försöker, vilket redan nämnts, ställa öppna frågor men har en förhållandevis teoretisk utgångspunkt, vilket påverkar våra frågeställningar och reflektioner.

Ytterligare en svårighet kan vara att överföra den helhetsbild av respondenterna och deras svar som vi skapar i intervjun till empiriavsnittet. Det vi väger in i analysen bygger på denna helhetsbild och därför kanske en läsare av rapporten inte kommer fram till samma slutsatser med en analys enbart uppbyggd av empirin.

Det faktum att vi intervjuar ett flertal personer på varje företag innebär att vi för vår egen tidrams skull inte kan göra mycket längre eller fler intervjuer då det går åt mycket tid att sammanställa och analysera varje intervjutillfälle. Fler intervjuer kan ge ett vidare spann av olika uppfattningar.

---

<sup>41</sup> Alexandersson M., 1994

<sup>42</sup> Kvale S., 1997

<sup>43</sup> Eriksson L. T. et al, 2006



### 3. REFERENSRAM

Kapitlet innehåller ekonomiska teorier om intern kontroll såväl som teorier hämtade från psykologisk litteratur då rapporten även syftar till att kartlägga personalens förståelse för de interna kontrollsystem som finns. Sista avsnittet presenterar tidigare undersökningar.

#### 3.1 Intern kontroll

Begreppet intern kontroll definieras som alla de faktorer, instruktioner och rutiner i företaget som syftar till att säkerställa:

- riktig, fullständig och ändamålsenlig information
- efterlevnad av policy, planer, instruktioner, lagar och bestämmelser
- skydd av tillgångar
- ekonomisk och ändamålsenlig användning av resurser
- måluppfyllelse<sup>44</sup>

Revisorsnämndens definition:

*”Till system för intern kontroll räknas såväl företagets kontrollmiljö som de kontrollåtgärder som byggs in i olika processer.”*<sup>45</sup>

Interna kontrollsystem bör utformas utifrån en helhetssyn på verksamheten samt med väsentlighet och risk i beaktande. Exempelvis bör större kontrollinsatser ske på enheter som är av stor ekonomisk betydelse eller om enheten är särskilt riskfylld. Utöver detta bör kostnaderna för en viss kontroll vägas mot nyttan att upptäcka felet i tid, eftersom kontrollsystemen är förknippade med kostnader. Idag frångås ofta standardlösningar till förmån för kontrollsystem som är speciellt utformade för verksamheten.<sup>46</sup> De interna kontrollerna är inte statiska utan bör uppdateras utefter rådande omständigheter, såsom att till exempel risker och processer förändras.<sup>47</sup>

De interna kontrollerna består av redovisningskontroller och administrativa kontroller (se figur 3:1). Redovisningskontrollerna, syftar till säkerhet i system och rutiner, vilket innebär att trygga tillgångar och förhindra att förluster uppstår på grund av avsiktliga eller oavsiktliga fel, samt att uppnå rättvisande räkenskaper, det vill säga en korrekt och fullständig redovisning. Dessutom ska redovisningen vara systematiskt uppbyggd samt underlätta vid styrning mot företagets mål<sup>48</sup> så att inte olönsamma beslut fattas<sup>49</sup>. Arbetsfördelningen är också oerhört betydelsefull,<sup>50</sup> vilket behandlas under avsnitt 3.1.1. Denna typ av kontroller har även som ändamål att säkerställa att transaktioner sker i enlighet med företagsledningens godkännande, att de bokförs på rätt sätt samt att bokförda värden stäms av mot existerande värden.<sup>51</sup>

De administrativa kontrollerna syftar å andra sidan till att främja effektivitet och att säkra att resurserna disponeras för uppställda mål samt i enlighet med fattade beslut och lagar. Den

<sup>44</sup> Institutet för intern revision – IIR, 1985

<sup>45</sup> Revisorsnämndens beslut i disciplinärenden, Dnr 2007-1494, 2009

<sup>46</sup> Persson L. et al, 1994

<sup>47</sup> Rittenberg L. E. et al, 2007

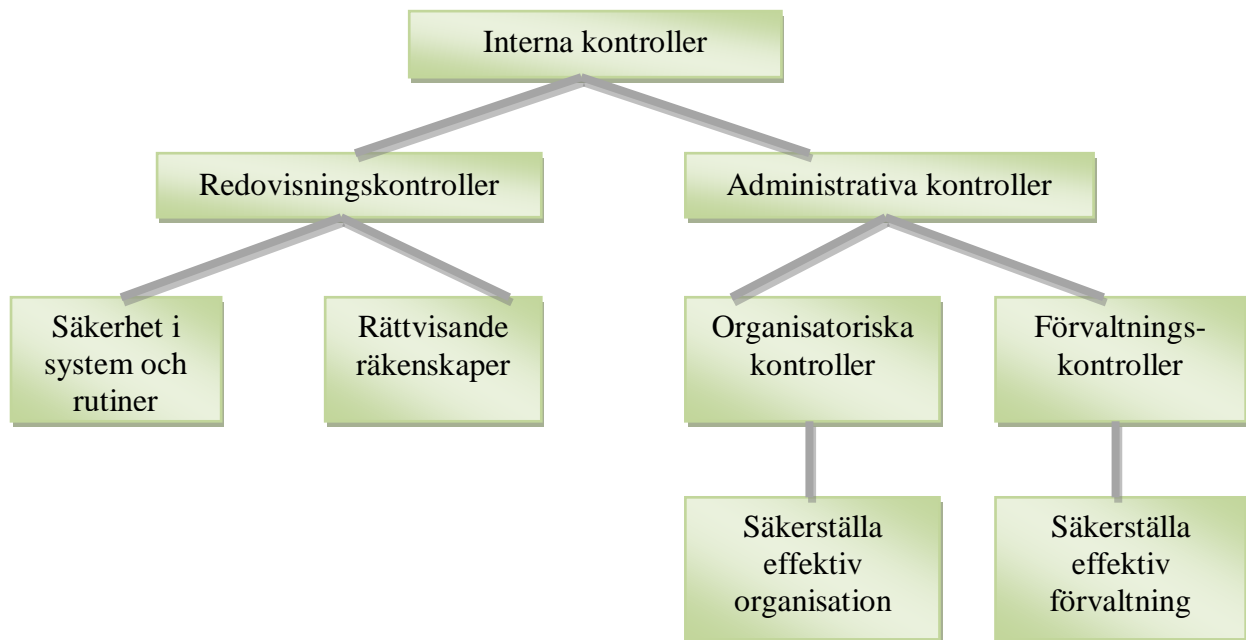
<sup>48</sup> Persson L. et al, 1994

<sup>49</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>50</sup> Persson L. et al, 1994

<sup>51</sup> Samlingsvolymen Revision RS 400

administrativa delens organisatoriska kontroller berör ansvarsfördelning och befogenhet och skapas genom att verksamheten utformas på ett ändamålsenligt sätt. Detta är ofta en förutsättning för att övriga kontroller ska fungera.



*Figur 3:1 De interna kontrollerna. Ur Persson L., 1994, s. 6, 10.*

### 3.1.1 Förutsättningar för god intern kontroll

Ansvars- och arbetsfördelning är en av de viktigaste förutsättningarna för god intern kontroll då den exempelvis innebär att en medarbetare inte ensam får handlägga en transaktion från början till slut<sup>52</sup>. Dessutom bör utfört arbete granskas av en överordnad<sup>53</sup>. Organisationsplaner som åskådliggör gränser mellan arbetsuppgifter, enheter och så vidare samt skriftlig befattningsbeskrivning bör finnas<sup>54</sup>. Det är viktigt att interna policys, riktlinjer och ansvarsfördelning är tillgängliga och att de anställda känner till och förstår innehållet. Även om informationssystemen i mindre företag inte är lika formella är de lika viktiga som i större företag.<sup>55</sup> De interna kontrollsystemen kan inte till hundra procent säkerställa att målen nås. Detta eftersom det finns begränsningar, exempelvis i form av att anställda kringgår de interna kontrollmomenten.<sup>56</sup>

### 3.1.2 COSO-modellen

I praktiken definieras begreppet intern kontroll på skilda sätt och associeras med olika funktioner. Det kan vara internrevision, ISO-certifiering eller enklare kontoavstämningar, beroende på vem som tillfrågas och vilken typ av bolag det rör sig om. Definitionen och ramverket som fått störst spridning internationellt är Internal Control – Integrated

<sup>52</sup> Institutet för intern revision – IIR, 1985

<sup>53</sup> Persson L. et al, 1994

<sup>54</sup> Institutet för intern revision – IIR, 1985

<sup>55</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>56</sup> Samlingsvolymen Revision, RS 400

Framework.<sup>57</sup> Rapporten kom ut 1992 och hade tagits fram av Coopers & Lybrand, nuvarande PricewaterhouseCoopers, men lanserades av The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Modellen för intern kontroll enligt COSO är generell och gäller för all typ av verksamhet, både privat och offentlig, samt stora som små organisationer.<sup>58</sup>

COSO definierar intern kontroll som en process som påverkas av styrelse, bolagsledning och annan personal, och som utformas för att ge en rimlig försäkran om att bolagets mål uppnås inom följande kategorier:

- Ändamålsenlig och effektiv verksamhet
- Tillförlitlig rapportering
- Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar.<sup>59</sup>

### 3.1.2.1 COSO-kuben

Intern kontroll är en process vars syfte är att hjälpa företaget att uppnå sina mål. Denna process drivs primärt av anställda som arbetar på samtliga nivåer i organisationen. Enligt COSOs modell är den interna kontrollen uppbyggd av fem komponenter där basen är kontrollmiljön. Den innefattar kulturen som finns inom företaget och som styrelse och bolagsledning kommunicerar och verkar utifrån, vilket påverkar alla övriga komponenter i processen. Kontrollmiljön byggs upp av integritet, etik, ledarskapsstil, ansvarsfördelning, redovisningskompetens och engagemang från företagsledningen. Mindre företag har vanligen en mindre formell kontrollmiljö men där kan istället en stark företagskultur medföra en stark kontrollmiljö, särskilt om ägaren är involverad i det dagliga arbetet och direkt förmedlar sina värderingar. Övriga komponenter är riskbedömning, kontrollaktiviteter, uppföljning och övervakning samt slutligen information och kommunikation (se figur 3:2).<sup>60</sup> Intern kommunikation skapar och stödjer förståelse för genomförande av kontrollmål, processer och enskildas ansvarsuppgifter på alla nivåer inom en organisation<sup>61</sup>.



**Figur 3:2** COSO-kuben. Ur <http://www.big4guy.com/images/SOX/Analyzing-COSO-Cube.jpeg>

Enligt COSO handlar kontrollmiljön om att skapa en anda på företaget och påverka medvetandet om de interna kontrollerna hos medarbetarna. Kontrollmiljön är den mest

<sup>57</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>58</sup> <http://www.coso.org>, 2009-04-13

<sup>59</sup> Ibid

<sup>60</sup> FAR Förlag, 2006

<sup>61</sup> <http://www.coso.org>, 2009-04-13

kritiska av komponenterna i ramverket men även den som är svårast att hantera och utvärdera på ett riktigt sätt. Att förändra kontrollmiljön kan kräva en förändring i företagskulturen som råder. En effektiv kontrollmiljö stärker de andra komponenterna i COSOs modell, men med en svag kontrollmiljö kan de istället undermineras. Kännetecknen för en svag kontrollmiljö är att kontrollprocedurer ignoreras eller undviks, vilket ökar risken för bland annat bedrägerier.<sup>62</sup> COSO gjorde en undersökning på ett flertal mindre företag med effektiv intern kontroll. Då identifierades kriterier som är utmärkande för integritet och etiska värderingar på företag,<sup>63</sup> vilket är den bas som kontrollmiljön är uppbyggd av.<sup>64</sup> Ledningen måste bland annat utforma tydligt uttalade etiska värderingar som förstås på alla nivåer i organisationen<sup>65</sup>.

Nästa avsnitt syftar till att ge möjliga förklaringar till vad som kan påverka de anställdas förståelse av interna kontroller och hur detta kan påverka utförandet av deras arbetsuppgifter. Avsnittet behandlar förståelse, kommunikation, förtroende samt några modeller som syftar till att förstå människorna på ett företag.

### 3.2 Psykologiska processer i arbetslivet

En organisations centrala syften och mål kommer till uttryck i dess strategier och policys. Modellen isberget (se figur 3.3) kan förklara hur de delar som inte syns, som ligger under ytan, påverkar toppen av isberget, vilket är den formella organisationen. Information om den formella organisationen är oftast relativt lättillgänglig och finns i måldokument, verksamhetsplaner och policys. Den informella organisationen ligger istället under vattenytan och kan inte alltid betraktas ovanifrån. Det kan handla om kommunikation, attityder och värderingar som skapar den anda som finns på företaget. Men de båda delarna, toppen och delen under vattenytan, är beroende av varandra. Olika människor upplever emellertid en och samma arbetsmiljö på olika sätt och denna upplevelse kan präglas av den faktiska arbetsplatsen men även av tidigare erfarenheter och aktuell livssituation.<sup>66</sup>



**Figur 3.3** Isberget. Ur Lenneér B. A. et al, 2005, s. 30.

<sup>62</sup> Lightle S. S. Et al, 2007

<sup>63</sup> Rittenberg L. E. et al, 2006

<sup>64</sup> Michelman J. E. et al, 2008

<sup>65</sup> Rittenberg L. E. et al, 2006

<sup>66</sup> Lenneér B. A. et al, 2005

Det är främst människorna i organisationen som utgör basen för intern kontroll med sin kompetens, erfarenhet, integritet och värderingar<sup>67</sup>. I syfte att kunna utnyttja de tillgängliga resurserna på bästa möjliga sätt och uppnå de mål som är definierade för organisationen är det viktigt att de inblandade är väl informerade. De bör veta vilka mål som gäller samt att de processer som finns är ändamålsenliga, eftersom all verksamhet genomförs i processer. Det krävs tillräcklig kompetens för verksamhetens olika processer och för att den interna kontrollen ska kunna fungera tillfredställande fordras även att personalen har tillräcklig kunskap om dess syfte och beståndsdelar.<sup>68</sup>

### **3.2.1 Kommunikation**

En genomtänkt internkommunikation syftar till att ge medarbetarna en helhetsbild av verksamheten och en gemensam referensram och kunskapsplattform att verka utifrån. En effektiv internkommunikation kännetecknas av en förutsägbar struktur och kan, om den är riklig och klagörande, förebygga missförstånd. Brister i kommunikationen leder däremot till osäkerhet.<sup>69</sup> För att vara effektiv bör kommunikation till de anställda både vara väl bearbetad, innehållsrik och ingå i alla verksamhetens delar då den är viktig för att lyckas med företagets strategi. Kommunikation skapar och stödjer förståelse för genomförande av kontrollmål, processer och enskildas ansvarsuppgifter på alla nivåer inom organisationen. Organisationsstruktur och ledningsfilosofi är delar som stödjer en effektiv intern kontroll och därför måste även dessa kommuniceras ut och förankras hos de anställda.<sup>70</sup>

Dokumentation över policys och handlingsplaner ger ett systematiskt ramverk för ett företags processer och aktiviteter och upptar ofta interna kontroller. Det är ett sätt att kommunicera ut värderingar inom organisationen<sup>71</sup> men intern dokumentation och anvisningar anpassas efter företagets storlek. Personalen arbetar närmare varandra och har tätare kontakt sinsemellan om företagets anställda och ledningsnivåer är färre, vilket främjar kommunikationen. Det mindre företaget kan ha policys i ett PM medan större företag troligtvis har mer utförligare policys eller handböcker för att vägleda personalen. I mindre företag är ledningen ofta involverad i kontrollaktiviteterna och kan bedöma om dessa fungerar effektivt. Trots detta måste det finnas information tillgänglig för ledningen och därför måste redovisningssystem och berörda rutiner vara väl utformade, förankrade i organisationen och utförda på rätt sätt.<sup>72</sup>

Fria kommunikationsflöden och tillgänglighet till informationen för samtliga medarbetare är viktigt för att instruktioner ska kunna förankras i det dagliga arbetet. Modern informationsteknologi, såsom e-post och intranät, underlättar spridandet av information och innebär att de anställda snabbt kan uppdateras angående aktuella förändringar.<sup>73</sup> Intern kommunikation via exempelvis e-post kan emellertid aldrig ersätta kontakter ansikte mot ansikte. En undersökning som jämförde olika informationsvägar på arbetsplatsen såg arbetsplatsmöten som den mest betydelsefulla, följt av interna nyhetsblad.<sup>74</sup>

Mottagaren gör en subjektiv tolkning av informationen och jämför den med tidigare kunskap samt andra meddelanden. Därefter bedöms hur viktigt meddelandet är och vilka åtgärder som

---

<sup>67</sup> Haglund A. et al, 2001

<sup>68</sup> Ibid

<sup>69</sup> Lenneér B. A. et al, 2005

<sup>70</sup> <http://www.coso.org>, 2009-04-10

<sup>71</sup> Koutoupis A. G., 2007

<sup>72</sup> <http://www.coso.org>, 2009-04-10

<sup>73</sup> Oberg A. et al, 2008

<sup>74</sup> Lenneér B. A. et al, 2005

ska vidtas. Mottagarens tolkning av informationen blir inte alltid densamma som avsändarens avsikt med den. Därför är det av betydelse att avsändaren noga tänker igenom hur kommunikationen av budskapet ska ske för att få avsedd effekt,<sup>75</sup> men mottagaren måste också känna sig motiverad att acceptera informationen<sup>76</sup>. En avsikt att lära påverkar vad individen ifråga kommer ihåg på lång sikt eftersom personen då kommer att ta till sig informationen på ett annat sätt. Även individens tidigare erfarenheter och förkunskaper påverkar vad denna kommer uppfatta.<sup>77</sup> Uppsatta mål är föremål för tolkningar. I en undersökning, där det av ledningen uppsatta målet inte uppfattades som viktigt av medarbetarna, ledde det till att de anställda var medvetet långsamma med att starta projektet och prestationen vid genomförandet var minimal. Detta resulterade i att projektet blev för kort och ytligt genomfört så att det inte fick någon verklig effekt i organisationen.<sup>78</sup>

Feedback, vilket även kallas återkoppling, handlar om kunskap om konsekvenser och är en del i att skapa förståelse för arbetsmomenten hos medarbetaren. Arbetsgrupper som inte får feedback angående hur de lyckas i sitt arbete har fler missnöjda medlemmar och är mindre effektiva än andra grupper. Det är lättare att både ge och ta emot feedback om det finns tydliga och för alla kända kriterier för arbetsuppgifternas mål, genomförande och kvalitet. En förutsättning för att kritik ska bli konstruktiv är att det finns en trygghet i relationen.<sup>79</sup>

### **3.2.2 Förtroende**

Människor får tillit genom ritualer, struktur och förutsägbarhet och tillit behövs eftersom den enskilda människans makt är begränsad. Förtroendet växer ju mer människan får veta i förhållande till rådande omständigheter. I relationer utvecklas förtroende gradvis med tiden och det är ovanligt med omedelbara förtroenden.<sup>80</sup> En chefs uppgifter består bland annat av att ge råd, uppmuntra samt leda och en chef skapar tillit och förtroende genom att agera humant.<sup>81</sup>

## **3.3 Tidigare undersökningar**

Nedan redogör vi för en undersökning och en uppsats som berör intern kontroll och kontrollmiljö.

### **3.3.1 Nordamerikansk undersökning**

Frågeformulär för att identifiera och värdera intern kontroll kan hjälpa ledningen att förstå hur kontrollen uppfattas hos medarbetarna på företaget, med dess styrkor och svagheter.<sup>82</sup> En undersökning på ett stort privat tillverknings- och distributionsföretag i Nordamerika gjordes för ett par år sedan. De utvecklade och implementerade en ny strategi för företaget som bland annat syftade till att stärka den etiska andan, uppförandekoder samt dokumentation av interna policys och procedurer. För att undersöka om det verkligen föll väl ut ansåg internrevisorerna att det bästa sättet var att mäta hur effektivt strategin hade blivit implementerad och

---

<sup>75</sup> Gould J. W. et al, 1965

<sup>76</sup> Brehm S. S., 2005

<sup>77</sup> Riesberg D., 2006

<sup>78</sup> Weelan S. A., 1994

<sup>79</sup> Lenneér B. A. et al, 2005

<sup>80</sup> Johansson G., 2009

<sup>81</sup> Ibid

<sup>82</sup> Koutoupis A. G., 2007

undersökningen skulle rikta in sig på medarbetarnas uppfattning snarare än ledningens perspektiv.<sup>83</sup>

Undersökningen bekräftade att majoriteten av de anställda kände till företagets uppförandekoder och värdegrunder och ansåg även att de hade tillräckligt med ledning för att kunna bedöma lämpligt beteende. Av undersökningen framgick även områden där de interna kontrollerna kunde förbättras. Ledningen för finansiering och redovisning träffade därefter regelbundet alla anställda för att säkra en öppen kommunikation och tog hjälp av undersökningens resultat för att följa upp förbättringar. En viktig faktor i detta var hur de anställda såg att ledningen faktiskt tog till sig och genomförde förändringar som ett resultat av projektet. En undersökning enligt detta tillvägagångssätt kan vara ett effektivt redskap för att bedöma hur väl ledningen kan skapa en god kontrollmiljö och var det behöver satsas mer resurser. Därutöver kan ledningen identifiera vilka kontroller som är kontraproduktiva och potentiellt skapar en sämre kontrollmiljö.<sup>84</sup>

### **3.3.2 Svensk uppsats**

I en svensk uppsats undersökte studenterna hur företag av olika storlek med olika ägarstrukturer skiljer sig åt i sitt arbete med intern kontroll. De kom fram till att flera faktorer påverkar hur den interna kontrollen är utformad och fungerar på de studerade fallföretagen. Den faktor som påverkar mest är ägarstrukturen där exempelvis en börsnotering i USA tvingar företaget att följa SOX. Även storleken på företaget påverkar omfattningen och behovet av interna kontroller och dokumentation eftersom små företag ofta använder sig av mer informella kommunikationsvägar. Ägarstrukturen kan också ha inverkan på hur kontrollmiljön upplevs och göra den mer verksamhetsinriktad för att det ekonomiska resultatet ska bli säkerställt. Det företag som författarna till uppsatsen anser har den bästa kontrollmiljön har uppnått det eftersom de är centraliserade och har en formell kontrollmiljö.<sup>85</sup>

Företagen kan vara styrda av externa faktorer, såsom lagar och föreskrifter, men även av interna faktorer, såsom kultur och allmän acceptans hos medarbetarna. Författarna till uppsatsen anser att acceptansnivån har stor betydelse för hur företagen arbetar och lyckas med sin interna kontroll i praktiken. Om regelverken inte accepteras av de anställda kommer de inte heller att följas. Den interna kontrollen fungerar bäst om organisationen aktivt arbetar med den och det accepteras hos medarbetarna. På ett av fallföretagen känner de anställda att de har mycket frihet under ansvar, vilket till viss del beror på den svenska kulturen där människor inte vill kontrollera varandra. Ansvar delegeras långt ner, men varje anställd har en egen arbetsbeskrivning. De anställda uppskattar frihet under ansvar men har börjat uppmärksamma riskerna med detta arbetssätt och ser fördelarna med interna kontroller. Fokuset på intern kontroll tas därför emot positivt av personalen och ses som ett stöd i arbetet.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Lightle S. S. et al, 2007

<sup>84</sup> Ibid

<sup>85</sup> Stroger A. et al, 2009

<sup>86</sup> Ibid

## 4. EMPIRI

De intervjuer som har genomförts återges företagsvis i detta kapitel. Intervjuguiderna som har använts finns i bilaga 2 och 3.

### 4.1 Empiriska utgångspunkter

Rapporten bygger på nio intervjuer på tre olika företag; Alfa AB, Beta AB och Delta AB. På varje företag har ekonomichefen intervjuats och därtill två anställda som utför och påverkas av någon form av intern kontroll i sitt dagliga arbete. Fokus i rapporten är kontrollmoment som berör respondenterna på respektive företag. Både företagens och respondenternas namn är fingerade.

### 4.2 Alfa AB

Bolaget bildades i slutet av 1800-talet och ingår idag i en börsnoterad koncern. Bolaget är ett handelsföretag som lägger stor vikt vid den kunskap som finns inom organisationen. Alfa AB tillhör de större i sin bransch med 55 anställda och en omsättning på ungefär 180 miljoner.

Respondenterna från Alfa AB är:

Anders, ekonomi- och IT-chef, jobbat på företaget i 10 år.

Anne, ekonomiassistent, jobbat på företaget i 34 år.

Amanda, ekonomiassistent, jobbat på företaget i drygt ett år.

#### 4.2.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll

Anders berättar att arbetet i förhållande till koncernmodern är tämligen självständigt så länge företaget visar bra siffror. Han upplever ingen hysteri när det gäller rapportering utan där är månadsrapporter och uppgifter om orderingång i fokus. Alfa AB beslutar själv om de interna kontroller som behöver finnas för att säkerställa att ekonomifunktionen producerar korrekta siffror men i och med att företaget ingår i en koncern är kraven på kontroller större än om bolaget hade varit fristående. När vi frågar efter en beskrivning av företagets interna kontroller visar Anders ett dokument som han i sin roll som ekonomichef brukar fylla i som benämns Control Self Assessment (CSA). Detta har företaget fått från koncernmodern och ursprungligen tror han att det kommer från koncernens revisorer. Anders inställning är att de interna kontrollerna är till för att räkenskaperna ska bli rättvisande men påpekar även att många av företagets kontroller har sitt ursprung i krav från revisorn. Själv har han en bakgrund som auktoriserad revisor och han återkommer till revisorerna i samband med intern kontroll. Han uttrycker syftet med de interna kontrollerna:

*”... Inte låta en person sköta allt från [...] fakturor och leverantörer och betalningar ...”*

Detta är viktigt enligt Anders, trots att personalen litar på varandra, både internt för företaget och eftersom det krävs av revisorn. Attestplaner, kravet på att två i förening måste godkänna betalningar och begränsningar i hur register förändras och vem/vilka som har befogenhet att göra detta betraktar Anders som de viktigaste kontrollfunktionerna. Om intern kontroll uttrycker han emellertid:



*”Det är ju inget som man liksom går och snackar om ... Men det är ju klart alltså att det ligger ju i bakhuvudet när man jobbar.”*

Han tillägger att intern kontroll är ett naturligt inslag i verksamheten och att det i det stora hela är sunt förnuft som gäller, vilket han återkommer till flera gånger under intervjun. Många av de anställda har jobbat länge på företaget och de kan sina uppgifter men Anders säger också att storleken på företaget har betydelse för omfattningen av intern kontroll:

*”Man känner alla här då va ... Det är ju inte större än att man greppar det efter ett tag då va. Alltså det är klart att är det flera hundra anställda eller tusen anställda då är det ju skillnad [...] du får ha en annan struktur.”*

Anders ser även att myndigheters krav på företagen kan påverka omfattningen av intern kontroll, där han jämför Sverige och USA.

Annes arbetsuppgifter innebär bland annat att ha hand om kund- och leverantörsreskontra. Till en början visade Anne en osäkerhet kring vad i hennes arbetsuppgifter som är intern kontroll men berättar sen att hon kontrollerar att inkomna fakturor överensstämmer med motsvarande beställning. Dessutom måste personalen på ekonomiavdelningen godkänna betalningen innan den skickas iväg, men enligt koncernens standard krävs två i förening för att godkänna betalningar, meddelar Anders. Vidare säger Anders att fakturan först ska attesteras av behörig chef och att detta är gjort kontrollerar Anne innan hon, tillsammans med en kollega, godkänner och skickar iväg betalningen. Enligt Anders finns det emellertid ingen spärr utan fakturan skulle kunna definitivbokas utan att vara attesterad. Detta måste dock godkännas av Anders och förekommer endast under speciella omständigheter. Även Anne nämner detta men poängterar att kontrollerna innan betalning ska göras och utan Anders samtycke är det inte tillåtet att kringgå dessa. Anders menar att företagets hantering av fakturor är noggrann då de kontrollerar attesteringen manuellt på de fysiska fakturorna och inte endast litat på informationen i affärssystemet.

Både Anne och Anders uppger att syftet med Annes arbete med fakturorna är att inte betala fakturor som inte ska betalas och Anne tillägger att det är viktigt att inte heller betala fakturor som inte är godkända. Om denna kontroll inte skulle göras menar Anders att konsekvenserna skulle bli följande:

*”Det är ju risker då [...] att betalningar går fel som görs till egna konton och såna saker och att vi godkänner kostnader som inte skulle vara med [...] att inte vi får in våra intäkter [...] tappa pengar.”*

Anne beskriver emellertid konsekvensen som att de överordnade skulle bli arga om kontrollerna inte görs men betonar även att om det skulle leda till att pengar förloras kan det bli svårt att få tillbaka dessa. Förtroende för överordnade kan ha betydelse för hur personalen utför sina arbetsuppgifter, tror Anders, men fortsätter med ett citat från en schweizisk kund:

*”Förtroende är bra, men kontroll är bättre.”*

Både Anne och Amanda håller med om att förtroende är viktigt. Den sistnämnda tillägger att förtroende bygger på rak kommunikation och att hon som anställd vet vad som gäller. Vidare menar hon att om detta är fallet är de överordnade noggranna med att allt blir rätt, vilket leder

till att de kontrollerar personalens arbete. Både Anne och Amanda upplever att de överordnade tycker att det är viktigt att följa de instruktioner som finns, vilket Anne uttrycker:

*”... Det måste man ju göra. Det får ju inte vara liksom, huller om buller. Det är ju viktigt för revisorerna när de kommer, och kunna hitta allting ...”*

Anne säger också att anledningen till att hon följer de interna kontrollerna är att det är bra att göra det eftersom hon vet att hon har gjort rätt då. Amanda tillägger att en anledning till att det är viktigt att följa instruktionerna är att arbetet kontrolleras och följs upp av chefen. Amandas arbetsuppgifter går, enligt Anders, ut på att ta fram attesterade underlag för lönerna, exempelvis i form av tidrapporter och reseräkningar. Syftet med detta är enligt honom att lönen ska vara rätt, vilket han tycker är mycket viktigt, kanske till och med lite viktigare än att leverantörsfakturorna blir korrekta. Amanda instämmer och tillägger att även skatt och arbetsgivaravgifter ska stämma och att detta är den viktigaste kontrollen eftersom det är ett krav från myndigheterna. I syfte att allt ska bli rätt dubbelkontrollerar hon de fysiska underlagen mot informationen som finns i datorsystemet. Hon uttrycker:

*”Det är ju väldigt mycket kontroller egentligen. Men det måste ju vara rätt ...”*

Amanda säger att allting hon gör är intern kontroll eftersom hon gör kontroller på allt material. Hennes arbete behöver inte godkännas av någon men Anders gör en rimlighetskontroll av nettolönelistan. Kontrollerna kan kringgå men den anställda hör ofta av sig om fel lön har blivit utbetald och Amanda påpekar att en noggrann kontroll behövs i syfte att materialet ska bli rätt. Om inte kontrollerna sköts kan konsekvensen, enligt Anders, bli att felaktiga löner betalas ut och då detta, förutom varuinköp, är den enskilt största kostnadsposten kan det ge stora effekter på räkenskaperna. Amanda menar emellertid att systemet fungerar bra och de gånger ett fel har uppstått beror det på att hon själv har matat in fel siffror i systemet. Samtliga respondenter återkommer gång på gång till att affärssystemet som används på företaget är en stor del av det interna kontrollsystemet. När Amanda eller någon av de andra anställda upptäcker att lönen är felaktig ändrar hon det månaden efter. Hon uppger anledningen till att hon följer de arbetsuppgifter hon har:

*”Det måste jag ju göra [...] det är ju stadgarna här att man gör ...”*

Anders berättar att han ofta gör en genomgång av de interna kontrollerna innan revisorerna kommer på besök men att de inte har förändrats nämnvärt under den tid han har jobbat på företaget. Anne menar att kontrollsystemet utformas av personer från lager-, inköps- och ekonomiavdelningen gemensamt eftersom alla dessa avdelningar hör samman.

#### **4.2.2 Kommunikation och kontrollmiljö**

Anders upplyser om att det finns skriftliga policys på företagets intranät och eftersom företaget är ISO-certifierat krävs en kvalitetshandbok med exempelvis dokumentation av processer. Anders upplever emellertid inte alltid att den sistnämnda används utan ser den mer som ett krav som måste finnas. Detta bekräftas av Anne som vet att företaget har en policy men inte var den finns tillgänglig. Amanda, å andra sidan, vet inte om att det finns någon policy. De mer konkreta riktlinjerna angående exempelvis attestrutiner och betalningar används enligt Anders mer i den dagliga verksamheten. Anne har dessutom gjort en egen rutinbeskrivning för de arbetsuppgifter hon har, som kan användas om någon annan skulle behöva göra hennes arbetsuppgifter. Dessa instruktioner har emellertid inte godkänts av

någon överordnad. Enligt Anders utgör företagets policys och attestplaner en slags grund på ett företag i Alfas storlek, dels för att det finns ett behov av det inom organisationen, dels för att bolagets revisor kräver det.

Eftersom personalen på ekonomiavdelningen har jobbat länge behöver inte Anders ge särskilt detaljerade instruktioner utan håller informationen på en övergripande nivå. Kommunikationen sker antingen via de avdelningsmöten som hålls en gång per månad eller muntligt till enskilda individer. Ibland används även e-mail. Amanda upplever att den skriftliga informationen är mest frekvent. Hon fick, enligt Anders, instruktioner om sina arbetsuppgifter från sin företrädare men det fanns inga skriftliga rutinbeskrivningar att tillgå. Amanda själv uppger emellertid att hon fick en rutinbeskrivning av sin företrädare och att hon sedan lärde sig sina arbetsuppgifter efter hand. Anne säger vidare att det viktiga är att var och en sköter sina arbetsuppgifter och att Anders är uppdaterad med vad som händer på hennes arbetsområde.

Anders är av uppfattningen att de anställda förstår varför de interna kontrollerna finns och tror att de är en naturlig del på en ekonomiavdelning. Med viss tvekan säger han även att han tror att de anställda är införstådda med konsekvenserna om kontrollerna inte skulle finnas. Amanda anser att kontrollerna är tidskrävande men både hon och Anne tycker att de kontroller som finns är bra.

### **4.3 Beta AB**

Företaget är en av de största grossisterna i Sverige i sin bransch och har 50 anställda. Bolaget startade som ett fåmansföretag på 70-talet och köptes upp av en noterad koncern i början på 2000-talet. Bolaget omsätter cirka 280 miljoner per år.

Respondenterna från Beta AB är:

Berit, economichef, jobbat på företaget i 12 år.

Barbro, ekonomiassistent, jobbat på företaget i 25 år.

Bella, ansvarig för receptions- och fraktavdelningen, jobbat på företaget i drygt ett år.

#### ***4.3.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll***

Berit berättar att när vi först tog kontakt med henne blev hon osäker på vad interna kontroller faktiskt innebär och letade upp begreppet med olika definitioner. Hon anser att det ingår i hennes uppgift som economichef att ta fram interna kontroller för företaget och hon känner sig inte styrd från moderbolaget. Att företaget numer ägs av ett börsnoterat företag anger Berit som skäl till att de interna kontrollerna har blivit mer betydelsefulla då ägarna befinner sig långt ifrån den dagliga verksamheten och dessutom kräver de kvartalsrapporter. Hon säger att attestering, godkännande och verifiering är exempel på interna kontroller på Beta AB. Syftet med de interna kontrollerna beskriver Berit som att försöka göra kalkylerna så säkra som möjligt:

*"Jag vill ha så mycket exakta siffror som möjligt [...] Ska man säkra information mot myndigheter måste det finnas en viss ordning på arbetet."*

Berit beskriver att hennes uppgift är att följa svensk lagstiftning för redovisning och beskattning samt att säkra den information som går ut externt, vilket företagets revisorer hjälper till med. Hon menar att syftet med de interna kontrollerna är att företaget ska redovisa

korrekt och kunna verifiera siffrorna men även att kunna göra analyser. För att detta dessutom ska hålla inåt i organisationen krävs struktur.

Barbro är först mycket avvaktande när vi ber henne beskriva vilka interna kontroller hon berörs av. Hon vill helst att vi ska förklara vad interna kontroller är innan hon börjar berätta men efter en stund ger hon övergripande exempel av att intern kontroll kan vara av arbetsmässiga former och att det även kan handla om sociala strukturer. Barbro berättar att hennes viktigaste kontroll handlar om inköpsfakturor då det lättast går fel där men även för att det är där företaget kan förlora mest pengar. Berit påpekar även att företaget vill veta att de köper in från godkända leverantörer så att varorna inte kommer från exempelvis olaglig verksamhet, vilket emellertid inte hör till Barbros arbetsuppgifter. Fakturor som ska betalas måste, enligt Berit först attesteras av behörig person, vilket företagets VD har gjort en attestplan för. Berit beskriver att de har god kontroll på flödet i företaget genom kontroller av avvikelser, exempelvis inventeras varulagret varje eftermiddag och jämförs med vad som fysiskt kommit in i lagret. Berit beskriver att syftet med Barbros interna kontroller är att kontrollera att pris och kvantitet stämmer samt att de bokförs i rätt period. Hon uttrycker det som:

*"Att vi betalar rätt pris för rätt kvantitet och att det bokförs som kostnad i rätt period."*

Detta skiljer sig något från Barbros uppfattning om syftet med de interna kontrollerna:

*"Ja, det är ju för att företaget inte ska förlora pengar."*

Barbro uttrycker viss kritik över månadsrapporterna då de tar mycket tid i anspråk, vilket innebär att hon inte kan ta semester i månadsskiftet och dessutom anser hon att det är onödigt jobb eftersom periodiseringarna som görs i samband med dessa bokslut inte hade behövts i det långa loppet.

Bella beskriver att hennes arbetsuppgifter som handlar om intern kontroll är att ha kontroll på fraktfakturorna. Fakturorna kommer från ekonomiavdelningen till Bella som kontrollerar att turer och vikt stämmer. Det är den uppenbara interna kontrollen enligt Bella och hon kan först inte komma på några andra kontrollmoment. Sedan beskriver hon emellertid att hon kontrollerar prislistan och gör stickprov på fakturorna, då det hade tagit för lång tid att gå igenom allt material. Syftet med Bellas arbetsuppgifter är enligt Berit är att se till att fakturan stämmer med den fysiska leveransen. Bella berättar att det är mycket papper och leveranser från varje fraktbolag och att det därför lätt blir fel. Hon menar därför att syftet med hennes arbetsuppgifter är att se till så att det blir rätt, att Beta AB inte får för stora kostnader. Bella anger pengar som skäl till att det är viktigt att hennes arbetsuppgifter blir rätt.

*"Det är väldigt stora kostnader för frakterna ..."*

Hon ger som exempel när kostnaderna vid ett tillfälle sköt i höjden och hon fick gå igenom material från hela året för att avgöra om det blivit något fel. Berit beskriver konsekvenserna om Bellas kontroller inte fungerar som att företaget inte kan betala till sina leverantörer. Det viktigaste är att hjulen rullar så att inte den dagliga verksamheten stoppas upp, menar Berit, och därför är Bellas arbetsuppgifter betydelsefulla.

Konsekvenser som Berit tar upp i samband med om de kontroller Barbro utför inte skulle fungera är differenser i resultat- och försäljningsstatistik. Barbro vet att hon kan hoppa över kontrollerna månadsvis, men inte vid kvartalsbokslut. Hon säger dock att felet skulle bli större i takt med att månaderna går och att hon aldrig har hoppat över något moment själv utan endast i samråd med Berit. Om Barbros arbetsuppgifter blir felaktigt utförda berättar hon att Berit ger feedback och därefter får Barbro gå tillbaka för att leta i pärnarna och kontrollera om de räknat fel någonstans. I de fall då de kontrollfunktioner som Bella har hand om skulle falla menar Berit att den största konsekvensen skulle bli att företaget inte kan betala, medan Bella menar att den största konsekvensen skulle bli missnöjda kunder. Det kan även bli onödiga diskussioner med fraktbolagen och kunderna, säger hon. Ett fåtal gånger har Bella varit med om att motparten har vägrat betala, varpå Beta AB drivit det vidare men sedan förlorat. Bella påpekar även att företaget levererar färskvaror till restauranger som exempelvis måste ha sina leveranser innan lunch och att hennes funktion därför är extra viktig.

Bella tycker att de kontroller företaget har är relevanta och enligt henne kan hon inte hoppa över något delmoment då allt har men mening. Hon kan exempelvis inte hoppa över att kontrollera att allt stämmer eftersom om det skulle vara fel och kunden ringer och klagar måste korrekt information finnas att tillgå. Bella beskriver vid ett flertal tillfällen att hon ibland kan tycka att en viss kontroll är onödig men när det händer någonting tackar hon sig själv för att hon följde alla rutiner. Hon beskriver alla kontroller som viktiga men säger att fakturahanteringen är mest betydelsefull.

Vidare anser Bella att det är viktigt att de anställda har förtroende för de överordnade eftersom om det inte skulle finnas ökar risken för att man inte gör sina arbetsuppgifter helhjärtat, inte engagerar sig och därmed inte heller utvecklas i sin yrkesroll. Bellas uppfattning är att om personalen känner att de överordnade satsar på dem och har förtroende för dem blir arbetet roligare, vilket hon märker på säljarna som har mycket stöd från sina chefer. Barbro tror att många människor kan tänka sig att anstränga sig väldigt mycket för någon de tycker om och respekterar och även hon beskriver förtroende som någonting av stor betydelse:

*"Utan förtroende gör man kanske det man måste, men inte mer, eller om förtroendet är riktigt dåligt kanske till och med saboterar."*

Anledningen till att Barbro följer kontrollerna som ingår i hennes arbete är att hon får betalt för det och att det är hennes jobb. Berit tror å andra sidan att nyfikenhet och intresse kan påverka medarbetarnas benägenhet att följa de interna kontrollerna. Hon anser att det är viktigt att hennes medarbetare förstår de interna kontrollerna eftersom hennes uppfattning är att de då känner sig delaktiga och kan göra ett bättre jobb.

Endast Berit kan göra avsteg från företagets interna kontroller. Hon menar att det inte går att vara för rigid då det viktigaste är att nå bra resultat genom att verksamheten rullar. Det är emellertid viktigt att vara medveten om konsekvenserna om avsteg görs och varför kontrollerna finns. Berit ger exemplet att om den som attesterar en faktura på grund av frånvaro kommit efter med sina uppgifter får hon hitta någon annan som kan göra jobbet. Hon menar att man måste se andra möjligheter och inte vara en paragrafryttare hela tiden:

*"Ibland får man ändra om turordningen för att få ett bättre resultat. Men då måste man veta vad det får för konsekvenser".*

Barbro som varit på företaget länge beskriver att de interna kontrollerna har utvecklats i och med att företaget har blivit större. Från början behövde de inte interna kontroller eftersom chefen hade allt i huvudet. Det bekräftas av Berit som säger att då satt ägaren på kontoret och hade full kontroll på "allt" själv. Men de interna kontrollerna har gradvist utvecklats och blivit viktigare då nuvarande ägarna på grund av sin börsnotering bland annat kräver kvartalsrapporter, vilket Barbro nämner.

#### **4.3.2 Kommunikation och kontrollmiljö**

Sedan ett år tillbaka finns ett dokument med beskrivningar av hur olika arbetsuppgifter ska skötas. Detta har emellertid endast givits ut på chefsnivå, men Berit uppger att hon har vidarebefordrat det till alla på hennes avdelning så att de har fått läsa igenom handboken och den finns dessutom alltid tillgänglig. Hon tycker själv att handboken är tydlig och ger en bra bild av VD:ns vision om hur företaget och specifika arbetsområden ska skötas. Hon förklarar att innehållet i stort sett redan var förankrat i organisationen, men sammanfattar olika delar såsom policys, rutiner och varför respektive person gör vad. Handboken beskrivs som mycket bred och innehåller enligt Berit "allt". I denna handbok finns, enligt Berit, även ett litet avsnitt om företagets etiska policy. Barbro menar emellertid att några direkta uppförandekoder inte finns, i alla fall inte mer än solidariskt beteende som gäller överallt annars. Under Bellas anställningsintervju gick rekryteraren igenom företagets policy, vilken Bella tycker är bra. Hon tillägger att det som är viktigt är att behandla alla lika och att kunden kommer i första hand.

Förutom att försäljningscheferna är delaktiga i företagets resultat tycker Berit inte att det finns någon bra struktur för att kunna kommunicera till företagets samtliga anställda. Detta beror enligt henne till stor del på att företaget startades som ett fåmansföretag och att inga välutvecklade kommunikationssätt behövdes då och detta har inte heller utvecklats i takt med att företaget har växt. Hon försöker förklara de interna kontrollernas betydelse för inköpsavdelningen, som i sin tur instruerar dem som arbetar "på golvet", men är inte säker på om det förs vidare ut i organisationen.

Enligt Berit beskriver hon för Barbro vad som ska göras, men arbetsuppgifterna växer oftast fram i samverkan och de har en dialog om det som inte fungerar bra. Barbro har själv kommit på förbättringar som Berit tycker är bra, vilket Barbro exemplifierar med att hon har gjort en egen pärm så att någon annan kan gå in och titta hur hennes arbetsuppgifter ska göras om någon skulle behöva ta över dem hastigt. Pärmens idé, säger Barbro. Hon får inga löpande instruktioner för sitt arbete, men istället får hon feedback om något blir fel, vilket hon uppskattar:

*"Det är mycket roligare att jobba när man har mer ansvar och kan lägga upp det som man vill."*

Även Berit tror att arbetet blir roligare om den anställda förstår sina uppgifter och får möjlighet att tänka själv. Barbro tror emellertid inte att en nyanställd skulle få samma frihet utan den personen behöver först lära sig arbetet från grunden.

Berit beskriver att Bella instruerats av den som hade hennes arbetsuppgifter tidigare. Personen som satt i receptionen innan Bella började på Beta AB hade hand om fraktfakturorna och visade hur hon skulle göra. Även personer från ekonomiavdelningen har instruerat henne men

hon anger att hon har fått lära sig mycket själv genom att fråga och lyssna på hur andra gjort tidigare. Berit medger att det inte finns någon specifik arbetsbeskrivning för Bella, vilket Bella dock säger att hon har efterfrågat men nämner även att det kan vara bra att hitta sitt eget sätt för hur man vill utföra arbetsuppgifterna. Nu skriver hon själv instruktioner som kan föras vidare till hennes framtida efterträdare.

Berit tror inte att alla anställda förstår varför de interna kontrollerna finns och är viktiga:

*"Vi får ibland reaktioner som tyder på att alla inte riktigt förstår sin del i kedjan."*

Hon är emellertid av uppfattningen att de fem medarbetarna på ekonomiavdelningen överlag har bättre förståelse än resterande anställda. Hon försöker delge och informera sina medarbetare för att få dem att förstå och bättre kunna utföra sina arbetsuppgifter. Berit vill att medarbetarna ska kunna dra smarta slutsatser och det hon ser som påverkande faktorer för förståelse är yrkesbakgrund och utbildning. De anställda har inte ansvaret, men de fel som uppstår kan bero på tidsbrist eller kompetensbrist, det vill säga att de inte förstår betydelsen av att redovisningen blir rätt men framför allt anger hon tidsbrist som orsak till felaktigheter.

Berit tror att några medarbetare "på golvet" ifrågasätter de kontroller som finns men det får hon aldrig höra. Hon tror att många inte förstår men kanske inte heller är så intresserade av den interna kontrollen och hur den fungerar. Hon är av uppfattningen att det kan vara svårt att förstå varför man gör olika moment och hur balans- och resultaträkningen hänger ihop om man inte är insatt. Hon upplever dessutom att det finns mindre intresse och att de är sämre insatta längre ut i organisationen och därför kan det vara svårt att kommunicera meningen med intern kontroll till dem.

#### **4.4 Delta AB**

Företaget ägs till hälften var av ett svenskt och ett norskt bolag. Delta AB har endast en egen kund och resten av försäljningen sker genom de båda ägarna. Största delen av försäljningen går till Sverige, Norge, Danmark, Island och Baltikum. Omsättning är cirka 400-450 miljoner per år och företaget har strax under 50 anställda.

Respondenterna från Delta AB är:

Denise, ekonomichef, jobbat på företaget i 8 år.

David, ekonomiassistent, jobbat på företaget i 34 år.

Daniella, redovisningsekonom, jobbat på företaget i 4 år.

##### **4.4.1 Syfte och uppfattning av företagets interna kontroll**

Enligt Denise diskuterar ledningsgruppen, vilken hon själv är en del i, hur de vill att det interna kontrollsystemet ska se ut eftersom det ofta påverkar flera delar av företaget. Utifrån detta uttrycks önskemål om hur de interna kontrollerna ska se ut och därefter är det oftast Denise i samråd med Daniella som ansvarar för den faktiska utformningen av detsamma. Denise menar att det är viktigt att de interna kontrollerna bidrar till företagets affärsidé och att de medför att en röd tråd kan följas genom verksamheten så att alla avdelningar drar åt samma håll. Hennes formulering av syftet med de interna kontrollerna lyder:

*"För att stoppa oegentligheter och även kontroll av inköpsfakturor, att se till att vi får rätt pris från leverantörerna."*

Delta AB är kvalitetscertifierat enligt ISO, vilket kräver en rad olika kontroller samt uppdatering av desamma. Enligt Denise är det emellertid av betydelse att inte tappa fokus utan att kontrollsystemen är till nytta för företaget:

*”... Ge effektivitet och faktiskt förbättra vår verksamhet.”*

Till en början uttrycker Denise att det är svårt att sätta fingret på vad en intern kontroll är i praktiken men kommer själv fram till att det är de moment som säkerställer det företaget behöver ha kontroll över. I Delta AB:s fall handlar det om verksamhetssystemet som bland annat innehåller information om konsekvenserna av olika ageranden (ytterligare beskrivning av verksamhetssystemet under avsnitt 4.4.2). Vidare anger Denise att kontrollsystemet består av attestering av fakturor och befattningsbeskrivningar som anger befogenheter och ansvar, till exempel vilka arbetsuppgifter som följer med en viss tjänst. Hon tror att företagets redovisning har blivit bättre eftersom revisorerna numer inte behöver granska lika mycket. Hon nämner även förbigående att exempelvis lagar måste följas.

Företagets interna kontrollsystem ska, enligt Denise, säkerställa att alla moment blir rätt utförda så att arbetet kan flyta på så bra som möjligt. Hon menar vidare att arbetet blir roligare om den anställda vet vad som ska göras och ju roligare en person tycker något är desto mer engagerad blir personen och ju mer rätt brukar det bli. Denise beskriver att hon precis som på sina tidigare jobb har en controllerfunktion på företaget. Daniella, som är en erfaren redovisningsekonom, sköter stora delar av redovisningsarbetet. Hon stämmer av konton och har checklistor på allt som ska göras, vilket enligt henne är det enda sättet att kontrollera att siffrorna och i slutändan balans- och resultaträkning blir rätt. Daniella tycker att det interna kontrollsystemet på Delta AB är bättre än på hennes tidigare arbetsplatser. Denises uppfattning är att de anställda är medvetna om varför de interna kontrollerna finns. Daniella menar att kontrollerna finns för att få in pengar till företaget, genom att fakturera kunderna, så att de kan fortsätta köpa in material och sälja vidare och i det långa loppet fortsätta med verksamheten. Därutöver ska periodens resultat bli rätt för att ge en möjlighet att se hur företaget går och att kunna styra verksamheten utifrån resultatet. Räkenskaperna styrs även av lagar och förordningar och Daniella menar därför att det finns flera skäl till att redovisningen måste bli korrekt:

*”Så det är ju av två skäl, både för oss själva och för att det är krav från myndigheter.”*

Daniella uppfyller sina arbetsuppgifter genom avstämning av konton vid månadsslut, att se till att hon får in det material hon behöver, kontrollera mot checklistor på allt hon brukar göra och att i den mån hon kan försöka se att siffrorna ser rätt ut. Om hennes arbete skulle misslyckas menar hon att följden skulle bli att kontrollen inåt försvinner, till exempel i form av att ingen kontroll på lagersaldot finns, och dessutom kan företaget få anmärkningar från myndigheter.

En av de viktigaste kontrollerna på Delta AB är genomgången av fakturor, menar Denise. Eftersom det handlar om stora belopp är det viktigt att fakturorna atteras innan de betalas. Då företaget omsätter mycket och har stora utbetalningar nämner hon att det finns en risk för förskingring även om hon inte känner till något sådant fall hos dem. Fakturahanteringen hör huvudsakligen till Davids arbetsuppgifter och efter en kort stunds fundering säger han att syftet med de arbetsuppgifter han har är att det måste finnas ett system för hur varorna ska betalas. Han är emellertid av uppfattningen att månadsboksluten skapar stress. David påpekar



att det finns en fysisk möjlighet att kringgå de kontroller som finns på kort sikt men att det i det långa loppet förmodligen skulle upptäckas genom de kontroller chefer och andra ansvariga i sin tur gör. Han skulle aldrig hoppa över en kontroll för någon annans skull så att han blir den som gör fel och får ta ansvar för det. David menar även att om en kontroll kringgås medför det troligtvis dubbelt jobb för honom i efterhand och därför är det viktigt att det blir rätt från början, men även att:

*”Det ska bli rätt. Det ska funka. För gör jag ett fel så skapar det problem för någon annan.”*

Även för Daniella finns möjligheten att hoppa över ett kontrollmoment, exempelvis att stämna av ett konto, men det medför att eventuella fel ackumuleras och då skulle det i längden bli svårt för henne att göra ett bra arbete. Hon skulle exempelvis inte kunna ge korrekta besked om kunders skuldsaldo hos företaget. Även i samband med hennes arbetsuppgifter är det Denise eller de som har ansvar för kostnadsställen som i första hand skulle upptäcka ett fel.

Om Daniella missköter sina arbetsuppgifter skulle det enligt henne exempelvis kunna leda till att fakturor som har legat länge i systemet blir obetalda, att företaget inte får betalt eller att kontrollen i allmänhet försvinner. Daniellas och Denises uppfattning av vad konsekvenserna skulle bli om Daniellas arbetsuppgifter blir felaktigt utförda stämmer överens. Daniella säger att hon måste följa upp eventuella fel i efterhand och att hon vill kunna känna sig säker. Det skulle hon uppleva som jobbigt då det är viktigt för henne att ha kontroll. Denise berättar att om David inte sköter sina arbetsuppgifter skulle fakturor kunna bli betalda för sent och det skulle även uppstå en risk för felaktiga lagervärden. Denise ser vidare att detta skulle påverka räkenskaperna. David menar att det skulle kunna resultera i felaktiga utbetalningar, både för stora och för små summor. David upptäcker oftast begångna fel själv. I de flesta fall korrigerar han dem själv och om han inte vet hur han ska lösa problemet frågar han någon om hjälp. Detta stämmer överens med Denises uppfattning, som menar att felaktigheter diskuteras när de uppkommer. När det handlar om Daniellas arbetsuppgifter säger Denise emellertid att det skulle vara svårt att upptäcka mindre fel om Daniella själv skulle antyda att allt är bra. Hon berättar vidare att i syfte att förebygga större och återkommande fel har åtgärdsprogram tagits fram, vilka även dokumenteras för att kunna lösa liknande problem i framtiden. Samtliga berörda informeras om händelsen och om vilka åtgärder som ska vidtas.

Både David och Denise beskriver att den förstnämndas arbetsuppgifter består av att matcha fakturor mot det antal som finns i lagersystemet, samt priset för dessa. Denise tillägger att detta i första hand är inköpsavdelningens uppgift men att David utför en extra kontroll. Davids uppfattning om syftet med de arbetsuppgifter han utför stämmer väl överens med Denises beskrivning. David menar även att pengahungern är större idag än förr och därför är de interna kontrollerna viktiga för att ingen ska kunna smussla. Eventuella falska fakturor ska upptäckas av den/de som attesterar fakturorna men om de inte skulle upptäcka det menar David att han borde göra det eftersom han känner företaget och vet vilka andra företag de brukar få fakturor från.

Han tillägger att förtroende för de överordnade är viktigt för att han som medarbetare ska vilja göra ett bra jobb och följa de interna kontrollerna. Daniella instämmer:

*”Känner man att det inte är viktigt för dem, då bryr man sig inte själv. Det är ju liksom ingen idé. Så det måste komma uppifrån.”*

David påpekar att hans arbetsuppgifter ibland blir lidande då fakturorna inte alltid prioriteras på andra avdelningar, vilket han i och för sig förstår eftersom han tidigare har arbetat inom andra områden på företaget. David antyder emellertid att andra avdelningar inte alltid har särskilt stor förståelse för de interna kontrollerna och att om de fördröjs eller inte följs skapas problem i andra delar av organisationen.

#### **4.4.2 Kommunikation och kontrollmiljö**

Företaget har, enligt Denise, ett verksamhetssystem som innehåller instruktioner, rutiner och arbetsordning för de olika befattningarna. Vidare skriver de anställda instruktioner för sina specifika arbetsuppgifter, vilka ska godkännas av en chef. Denise är av uppfattningen att dessa instruktioner används i den dagliga verksamheten och ger vägledning vid utförandet av arbetsuppgifterna, vilket bekräftas av Daniella. Hon upplever att de överordnade anser att de interna kontrollerna är viktiga att följa men har inte uppfattat att företaget har någon uttalad policy. Davids uppfattning är emellertid att det finns interna policys om bland annat alkohol, droger samt att inte sprida negativa budskap om företaget till allmänheten och att dessa respekteras i arbetet.

Information förmedlas genom olika typer av möten på företaget men tyvärr har dessa inte varit särskilt frekventa den senaste tiden, enligt Denise. Hon menar emellertid att kommunikationen fungerar ganska bra ändå eftersom de personer hon jobbar mest med sitter nära varandra i det dagliga arbetet. Information från ledningsmöten skickas ut till personalen och dessutom har varje anställning en egen inloggning till företagets verksamhetssystem där de kan söka information. En gång om året har respektive chef medarbetarsamtal med sina anställda där de tillsammans går igenom hur arbetet fungerar, sätter mål tillsammans etcetera. Denise menar även att om hon och den anställda i fråga har olika uppfattning om något fångas det upp under detta samtal.

Den gemensamma uppfattningen är att instruktioner om arbetsuppgifter ges från en annan kunnig person på företaget eller den som tidigare har haft befattningen i fråga. Dessutom kan befattningsbeskrivningarna användas och Daniella menar att man som nyanställd växer in i sin roll på företaget. I hennes fall diskuterades aldrig syftet med de interna kontrollerna eftersom det var självklart för henne efter många år som redovisningsekonom. Daniella uttrycker ett flertal gånger att samspel präglar företaget, exempelvis vid problemlösning eller i form av samarbete mellan ekonomiavdelningen och inköpsavdelningen när fakturor ska attestas. Detta medför att rätt siffror går in i ekonomisystemet och om en del i organisationen inte skulle fungera blir det stopp i hela företaget.

Denise tycker att det är viktigt att den anställda kan ta till sig den information som kommuniceras från överordnade. Detta försöker Denise beakta genom att rikta budskapet på olika sätt till olika individer. Hon menar även att det är ledningens ansvar att sprida information men att individen själv har ett ansvar att ta den till sig. Förståelsen betraktas av Denise som viktig då hon tror att den leder till att personen kan utföra sina arbetsuppgifter på ett bättre sätt. Som ett led i detta berättar hon att Daniellas föregångare inte var lika kunnig och hade inte heller förståelse för sitt arbete, vilket skapade ett stort merarbete för Denise vid månadsboksluten.

## 5. ANALYS

Analysen jämför materialet i referensramen, som finns i kapitel 3, med det material som har framkommit under intervjuerna, vilket återges i kapitel 4. Här bygger vi upp underlaget för slutsatserna i nästa kapitel.

### 5.1 Analysens utgångspunkter

Analysen är uppdelad i två delar och den första delen behandlar den fenomenografiska analysen. Här lyfter vi ut kvalitativa skillnader i hur intern kontroll kan förstås som vi funnit i empirin och resonerar kring dem. Dessa ger en bild av intern kontroll så som respondenterna förmedlar till oss hur de uppfattar den, vilket sammanfattas i kategorier. Den förståelsen tillsammans med andra faktorer utgör den kontrollmiljö som personerna verkar i. I den andra delen av analysen resonerar vi kring vad uppfattningarna kan bero på och inkluderar bland annat kommunikation, kontrollmiljö och underliggande mönster enligt modellen ”isberget”. Syfte och kommunikation jämförs här inom varje företag för att upptäcka likheter och skillnader.

### 5.2 Fenomenografisk analys – olika sätt att förstå intern kontroll

Precis som referensramen belyser definierar respondenterna intern kontroll på olika sätt; olika personer gör olika associationer när vi nämner begreppet. Ett flertal av respondenterna nämner ISO-certifiering eller företagets affärssystem som aspekter av intern kontroll, andra nämner kontroller och avstämningar som ingår i deras arbetsuppgifter. För några av respondenterna verkar begreppet ha en vidare innebörd, som att till exempel utforma säkra rutiner för företaget som helhet. Några av respondenterna visar en viss osäkerhet inför begreppets innebörd och en av de intervjuade berättar att hon har slagit upp ”intern kontroll” i syfte att innan intervjun veta vad begreppet innebär i teorin. Varje respondent redogjorde för sin uppfattning av begreppet intern kontroll, vilket analyseras nedan.

Genom det respondenterna har förmedlat till oss under intervjuerna har vi identifierat fyra sätt att förstå intern kontroll. Dessa har vi benämnt *Egen*, *Företaget*, *Intressenter* samt *Lagar och regleringar*. Indelningen i kategorier kom naturligt efterhand när vi gick igenom intervjumaterialet och tolkade vad som förmedlats. Även där respondenterna inte använt samma ord kan ändå en underliggande förståelse läsas ut då respondenterna resonerat kring begreppet ”intern kontroll” eller sina arbetsuppgifter. Under intervjuerna har ett antal olika tankegångar stuckit ut och återkommit hos flera eller samtliga respondenter. Vår analys av förståelsen för de interna kontrollerna utgår således från dessa olika kategorier, vilka presenteras nedan och samlar liknande resonemang under respektive kategori. Under varje kategori tar vi upp exempel på hur respondenterna fokuserar på olika saker och i olika grad.

#### 5.2.1 *Egen*

I *Egen* beskriver respondenterna i olika utsträckning hur de ser att intern kontroll påverkar deras eget arbete eller dem själva personligen. Daniella menar att det skulle bli svårt för henne att göra sitt jobb om hon hoppar över kontrollerna eftersom felen då skulle ackumuleras. Det är i likhet med David som säger att han skulle få dubbelt jobb i efterhand om hans arbetsuppgifter blir fel från första början. Denise drar detta resonemang ett steg vidare då hon

ser att andras kontroller påverkar henne och påpekar att arbetsbelastningen på henne ökar om de anställda inte fullföljer de interna kontrollerna.

En annan del av att förstå de interna kontrollerna utifrån sitt eget perspektiv är exempelvis då Anne menar att cheferna blir arga om arbetet inte blir rätt. Hon tycker även att det är bra med interna kontroller eftersom de medför att hon kan veta att hon har gjort rätt. Anne fokuserar stora delar av intervjun kring hur de interna kontroller hon berörs av påverkar henne och hennes arbete. Därför placeras hon högst i denna kategori. Bella tycker att de interna kontrollerna är en trygghet eftersom de innebär att hon kan gå tillbaka och visa på att hon har gjort som hon ska. Detta är olika sätt att beskriva hur respondenterna uppfattar intern kontroll som något som påverkar dem personligen. Barbro uttrycker att hon följer de interna kontrollerna för att det är hennes jobb och hon får betalt för det. Ekonomicheferna däremot betonar denna kategori i lägre utsträckning om alls.

### **5.2.2 Företaget**

COSO-modellen menar att samtliga nivåer på ett företag ingår i den process som leder till att företaget uppnår sina mål. Modellen identifierar ändamålsenlig och effektiv verksamhet som ett resultat av intern kontroll. *Företaget* behandlar i vilken mån respondenten ser att de kontroller som finns, eller som personen utför, hänger samman med resten av företaget och kan påverka helheten på olika sätt och med olika kraft. Detta kan exemplifieras med Denises uttalande om att de interna kontrollerna inte endast ska se bra ut på pappret utan faktiskt ska förbättra verksamheten. Detta placerar henne högre i figuren nedan då hon ser kontrollernas betydelse för en effektiv verksamhet. Hon vill se en röd tråd i företaget och att alla avdelningar strävar åt samma håll. Berit ser det som sin uppgift att ta fram interna kontrollfunktioner för hela företaget. Hon hamnar emellertid inte högst i kategorin eftersom hon anger att intern kontroll kan hindra flödet i företaget men poängterar även att det är viktigt att förstå konsekvenserna om kontrollerna skulle förbigås. För att få en högre placering i denna kategori krävs medvetenhet om att de interna kontrollerna ger positiva effekter i längden även om de ger merarbete idag. Ett annat uttryck för denna kategori är att Daniella betonar att samspel mellan olika avdelningar är viktigt.

Ytterligare en uppfattning av denna kategori är att en person ensam inte ska få göra alla moment i en process, som Anders uttrycker det. Detta bekräftas även av teoriavsnittet som behandlar förutsättningar för god intern kontroll. Han pratar också om företagets system som en helhet och vilka konsekvenser det skulle bli för företaget om inte dessa följs. Barbro berättar att det företag hon jobbar på inte behövde interna kontroller förut när bolaget var ett litet fåmansbolag, men tycker att det bättre behövs nu när bolaget har uppnått en annan storlek. David pratar också om att han har en helhetssyn som gynnar företaget då han har arbetat där länge och känner verksamheten och dess processer väl. Dessutom nämner han att det troligen orsakar någon kollega problem om han gör fel.

Daniella ser också att syftet med de interna kontrollerna är att kunna utvärdera hur företaget går, kunna styra utifrån räkenskaperna och att kunna driva företaget vidare. Även Berit talar om kategorin på detta sätt då hon använder resultatet till att göra analyser.

Enligt referensramen är intern kontroll en del i att ha kontroll över företagets kostnader. Bella menar att hennes arbetsuppgifter är viktiga för att undvika att företaget belastas med för höga kostnader och även Barbro ser att kontrollerna finns till för att företaget inte ska förlora pengar. Denise menar att kontrollen av fakturorna är en av de viktigaste kontrollerna på

företaget eftersom det ligger en risk i denna hantering då det handlar om stora summor pengar för verksamheten. Riskperspektivet tas upp i referensramen och bidrar till Denises höga placering på skalan för denna kategori i figur 5:1.

### **5.2.3 Intressenter**

*Intressenter* behandlar om respondenterna ser att fler än företaget, exempelvis ägarna, kan ha intresse i att de siffror som säkerställs av de interna kontrollerna är korrekta och i varierande grad även varför. Även här anger COSO intern kontroll som ett medel för att uppnå tillförlitlig rapportering och ett bra exempel på detta är att Berit beskriver sin roll som ekonomichef som att säkra den information som går ut externt. Bella påpekar att icke fungerande interna kontroller skulle leda till missnöjda kunder. Hon säger också att hon själv måste ha kontroll på alla uppgifter när kunder ringer till henne och har frågor angående deras ordrar men berör inte att hennes arbetsuppgifter resulterar i siffror och rapporter som kommuniceras till externa intressenter. Synen att intern kontroll ger säkrare och snabbare siffror till kunder angående just deras order ger inte en hög placering i kategorin, trots upprepade påtalningar. Det som placerar individer högt på skalan är om de ser att intern kontroll syftar till att säkra information till bland annat kvartalsrapporter och årsredovisningar, vilka används av exempelvis moderbolaget.

Att endast nämna exempelvis månadsrapporten utan kommentera nyttan med den ger en placering längre ner på skalan. Ett exempel är Barbro som ser detta på ett annat sätt då hon tycker att de månadsbokslut som har tillkommit sedan företaget blev uppköpta av den börsnoterade koncernmodern är något onödiga. David nämner månadsboksluten men förknippar dem med en viss hysteri, vilket i förlängningen leder till stress för honom. Både när respondenterna nämner exempelvis ägarna eller resultat- och balansräkning i samband med intern kontroll har vi placerat dem i kategorin *Intressenter*.

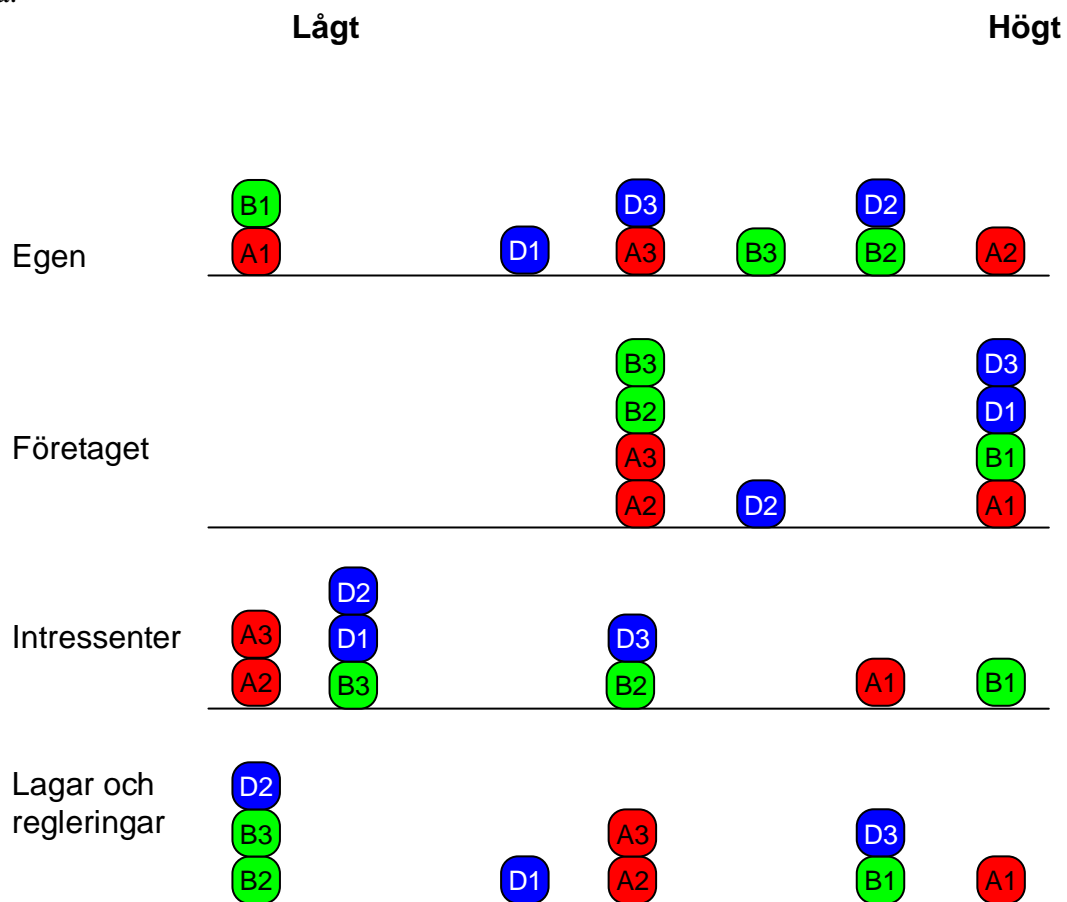
### **5.2.4 Lagar och regleringar**

COSO påtalar att intern kontroll ska ge en rimlig försäkran om att tillämpliga lagar och förordningar efterlevs. *Lagar och regleringar* behandlar i vilken grad respondenterna ser att vilka interna kontroller företaget har kan vara bestämt genom lagkrav och externa regleringar. Revisorn som i sig är obligatorisk är även ett led i att säkerställa att dessa krav följs. Anders återkommer flera gånger under vårt samtal med honom till att de interna kontrollerna till viss del beror på att revisorn ställer krav på detta, vilket placerar honom högst i denna kategori. Han för även resonemang som visade på en underliggande medvetenhet om att behovet av kontroller även är styrt från myndigheterna. Daniella menar att de interna kontrollerna till viss del beror på att myndigheter ställer krav på att sådana ska finnas och Berit pratar om att säkerställa information till myndigheter. Denise nämner förvisso revisorerna och myndigheterna, men detta mer i förbigående, vilket ger henne en medelplacering inom kategorin.

### **5.2.5 Översikt av kategorier**

Figuren nedan (se figur 5:1) sammanfattar våra uppfattningar av vad respondenterna har förmedlat. På vänster sida i figuren anger vi de olika kategorierna. Om respondenten är placerad längst till vänster på skalan betyder det att personen i fråga inte har uttryckt någon uppfattning om kategorin, och är därmed inte enligt vår mening ”placerad” i den. Ju längre till

höger respondenten är placerad, i desto större omfattning har personen betonat kategorin i fråga.



A1: Anders – ekonomichef  
 A2: Anne  
 A3: Amanda

B1: Berit – ekonomichef  
 B2: Barbro  
 B3: Bella

D1: Denise – ekonomichef  
 D2: David  
 D3: Daniella

**Figur 5:1** Översikt kategorier och respondenter.

Som vi ser i figuren är kategorierna separerade från varandra och en viss placering i en kategori påverkar inte vår placering av respondenten i de andra kategorierna. Respondenterna relaterar i olika grad till de olika kategorierna, vilket vi försöker visa i figuren ovan.

En kategori som får stort utrymme bland respondenternas svar är *Företaget* medan övriga kategorier har en mer jämn spridning. En tendens vi utläser av diagrammet är att de enda som inte placerar sig på skalan *Egen* även är de enda som utmärker sig genom att hamna högt på skalan *Intressenter*. Samma tendens finns även åt andra hållet, om än inte lika tydlig.

### 5.3 Svaren i sitt sammanhang

Samtliga respondenter berör fler än en av kategorierna ovan på ett eller annat sätt. Det kan antingen handla om att ge kategorin i fråga stor eller liten betydelse eller ta upp olika aspekter som berör samma kategori. De huvudsakliga mönstren redovisas nedan, vilket ger uttryck för hur förståelsen ser ut. Detta jämförs mellan respondenter i relation till deras positioner och företag.

Människors upplevelse av en och samma sak kan enligt referensramen påverkas av tidigare erfarenheter. Ekonomicheferna som har bakgrund som revisor, controller och ekonomichef ger exempelvis kategorin *Egen* tämligen liten betydelse. Däremot relaterar majoriteten av medarbetarna i större utsträckning de interna kontrollerna till sig själva. Ekonomicheferna utmärker sig också genom att ha ett större fokus på *Företag* men överlag betonar även övriga anställda denna kategori mer eller mindre starkt.

Två av ekonomicheferna uttrycker att de interna kontrollerna har en stark prägel av *Lagar och regleringar* och ger även kategorin *Intressenter* stor uppmärksamhet. Den tredje ekonomichefen skiljer sig från de andra genom att placera sig lågt på *Lagar och regleringar* och uttrycker inte heller särskilt stort fokus för kategorin *Intressenter*. Även inom *Egen* skiljer sig samma ekonomichef då denna till skillnad från de andra två ekonomicheferna nämner kategorin i fråga. Medarbetarna å sin sida visar en stor blandning då en av respondenterna betonar *Lagar och regleringar* starkt medan andra inte nämner denna kategori alls. Två av medarbetarna sticker ut genom att uttala en medelstark uppfattning om *Intressenter*, så som vi definierat det, medan de resterande knappt nämner denna kategori. Kategorin *Egen* betonas medel till starkt av alla medarbetare. En av medarbetarna utmärker sig genom att placera sig högre än övriga medarbetare i kategorierna *Företaget*, *Intressenter* samt *Lagar och regleringar*.

#### 5.3.1 Syfte

Varje ekonomichef beskriver sin syn på det övergripande syftet med respektive företags interna kontroller. Dessa skiljer sig åt men samtliga går att relatera till de beskrivningar av syftet som ges i referensramen. Medarbetarna behöver tillräcklig kunskap om syftet med intern kontroll för att den ska fungera tillfredsställande och kommunikation är, enligt referensramen, en viktig del för att undvika missförstånd. Både Anne och Amanda på Alfa AB är överens med sin chef om syftet med deras respektive kontroller. Amanda gör emellertid ett tillägg till det chefen beskriver som syftet med hennes kontroller.

Enligt båda de medarbetare som intervjuades på Beta AB är det främsta syftet med de interna kontrollerna att företaget inte ska förlora pengar, vilket kan relateras till referensramens beskrivning av interna kontroller. Ekonomichefen Berit uttrycker emellertid att syftet med de kontroller Barbro utför är att se till att företaget betalar rätt pris för rätt kvantitet och att det bokförs som kostnad i rätt period. Vidare tycker hon att de kontroller Bella utför syftar till att kontrollera att fakturan stämmer överens med den fysiska leveransen.

Denise, ekonomichef på Delta AB, beskriver syftet med de interna kontroller Daniella utför som att redovisa rätt och att betalningar görs till rätt företag. Det kan betraktas som en del i att skapa fullständig information och ändamålsenlig användning av resurser, som nämns i referensramen. Detta stämmer ganska väl in på Daniellas beskrivning som sammanfattar att interna kontroller behövs både för företagets egen skull men även att det är ett krav från myndigheter. David beskriver att syftet med de kontroller han utför är att det ska finnas ett

system för att stämna av att fakturan stämmer med aktuella lagervärden, vilket stämmer överens med Denises beskrivning.

### **5.3.2 Kontrollmiljön**

Det anges i referensramen att en stark företagskultur kan ersätta en formell kontrollmiljö i mindre företag där ägaren är direkt involverad i det dagliga arbetet och även den svenska uppsatsen belyser att interna kontroller kan variera med ägarstruktur. När företaget växer sig större eller blir uppköpt, flyttas ägarna allt längre ifrån det dagliga arbetet och då ser flera av respondenterna att interna kontroller vuxit fram eller behövts i en större organisation. Intern kontroll kan emellertid inte säkerställa att det aldrig uppstår fel och mängden interna kontroller är en balans mellan risk och kostnad. Detta verkar det finnas en medvetenhet om hos flera av respondenterna då de anger att kontrollerna inte behöver utökas eftersom de tycker att de befintliga är bra. Det som en ekonomichef uttrycker som viktigast är att nå bra resultat, vilket kan innebära avsteg från de rutiner som fastställts. Hon nämner samtidigt att man måste förstå konsekvenserna av ett sådant avsteg. Precis som i den svenska uppsatsen som har kommit fram till att de anställda ser fördelarna med interna kontroller, finns exempel på det även i vår undersökning. En av respondenterna säger att hon, trots att hon ibland tycker att vissa kontroller är onödiga, tackar sig själv i efterhand för att hon gjorde dem.

Denise tror att hennes medarbetare har förståelse för de interna kontrollerna och Berit tycker det är viktigt att hennes medarbetare förstår de interna kontrollerna för att de ska känna sig delaktiga. Båda tror att förståelse leder till att medarbetarna kan göra ett bättre jobb. Det stämmer med den teori om förståelse som säger att det är viktigt att alla inblandade är väl informerade om vilka mål som finns definierade, i syfte att kunna utnyttja resurserna optimalt. Medarbetarna är en viktig del vid utförandet av de interna kontrollerna med bland annat sin kompetens. Anders uppfattning är att de anställda där han jobbar förstår de interna kontrollerna eftersom de är en naturlig del på en ekonomiavdelning. Efter viss tvekan säger han att han även tror att de förstår konsekvenserna om kontrollerna inte skulle finnas. Effektiviteten ökar då medarbetarna har kunskap och färdigheter som är tillräckliga för de processer som ingår i verksamheten. Berit nämner att hon ibland får reaktioner som tyder på att de anställda från andra avdelningar inte förstår sin del i kedjan. Hon tycker emellertid att det kan vara svårt att nå andra avdelningar och upplever också att de inte har lika stor förståelse eller visar intresse för ekonomin. Det kan relateras till hur en avsikt att lära sig påverkar vad en person kommer ihåg då den väljer att ta till sig informationen på ett annat sätt.

Den företagskultur som styrelse och ledning kommunicerar och verkar utifrån byggs upp av integritet, etik, ledarskapsstil, ansvarsfördelning, redovisningskompetens och engagemang från företagsledningen. Det blir den kontrollmiljö, som bildar basen och påverkar övriga delar av den interna kontrollen, enligt COSO. Förtroende påverkar kontrollmiljön, vilket samtliga medarbetare på ett eller annat sätt håller med om. De personliga förtroendena som medarbetarna har för sina chefer kan, enligt respondenterna, påverka graden av engagemang och hur de utför sina arbetsuppgifter. Respondenterna visar till exempel tydligt att de inte tycker det är okej att hoppa över något kontrollmoment utan chefens samtycke. Enligt referensramen skapas förtroende genom att chefer ger råd, uppmuntrar och leder vilket är deras uppgift.

Medarbetarna nämner även hur viktigt det är att ha chefer som håller vad de lovar och är raka och tydliga, vilket stämmer med teorin om att människor skapar tillit genom struktur och



förutsägbarhet. En parallell kan dras till modellen isberget som menar att den formella organisationen påverkas av praktiserade värderingar och faktiska strukturer som är kontrollmiljön. Därvid menar COSO att en stark kontrollmiljö stärker övriga delar i COSO-kuben, vilka sammantaget bygger upp den interna kontrollen.

Kontrollmiljön handlar om att påverka medvetandet om de interna kontrollerna hos medarbetarna men den är svår, både att hantera och utvärdera. Ett av företagen anger att de använder ett utvärderingsdokument som fylls i av economichefen. I enlighet med den Nordamerikanska undersökningen är det emellertid mer intressant att fråga de som faktiskt utgör kontrollmiljön och inte endast förlita sig på ledningens perspektiv. Ett exempel är att flertalet av medarbetarna inte vet om företaget har en uttalad policy eller var den i så fall kan återfinnas. Ett par av respondenterna uttrycker emellertid att en sund värdegrund är någonting självklart och att det är viktigt att vara lojal mot företaget, vilket kan hänföras till den informella strukturen i modellen "isberget".

### **5.3.3 Kommunikation**

För att den interna kontrollen ska fungera tillfredsställande krävs kunskap hos personalen. Enligt COSO-kuben är intern kommunikation betydelsefullt eftersom det skapar förståelse och stödjer genomförande av uppgifter och mål. Dokumentation av policies, arbetsbeskrivningar och liknande, som enligt modellen isberget är en del i den formella organisationen, är ett sätt att förmedla värderingar och det är viktigt att dessa finns tillgängliga för de anställda. Economichefen på Alfa AB menar emellertid att det inte behövs särskilt detaljerade instruktioner eftersom de anställda har jobbat länge på företaget.

Economichefen på Beta AB är av uppfattningen att hon har kommunicerat det dokument som finns med arbetsbeskrivning och policies till sina anställda. Hon medger dock att det inte finns några bra kommunikationsvägar till företaget som helhet, då det startades som ett fåmansföretag. Då behövdes inga utbyggda kommunikationsvägar och sen har dessa inte utvecklats. Detta försvårar, enligt referensramen, effektiv kommunikation och inom företagen finns olika uppfattningar om huruvida det finns någon etisk policy eller arbetsbeskrivning. Två av företagen lägger stor vikt vid de affärssystem som används och att information går att finna på intranätet. Utöver de faktiska skillnaderna finns det även olikheter i hur medarbetare uppfattar de kommunikationsströmmar som finns inom företaget. Det finns således en formell struktur på samtliga företag i undersökningen, men hur den används och vad i denna struktur som betonas skiljer sig åt.

Skriftlig information, exempelvis mailkontakt, kan enligt referensramen inte helt ersätta personliga kontakter. Mest betydelsefulla är personliga möten, vilket även flera av respondenterna uppskattar då de har blivit upplärda av sina företrädare eller kollegor. Några av respondenterna efterfrågar dock mer instruktioner och skriver sina egna arbetsbeskrivningar för att underlätta för framtida efterträdare. På samtliga företag i undersökningen har medarbetarna på ekonomiavdelningen daglig kontakt då de sitter bredvid varandra och kan kommunicera direkt. Några av respondenterna berättar att medarbetarsamtal hålls med jämna mellanrum och att fel diskuteras med chefen när de uppkommer. Sådan feedback av olika slag är enligt referensramen viktig för att personalen ska förstå sina arbetsuppgifter och känna sig nöjda.

En economichef berättar att hon försöker rikta informationen olika till olika personer men påpekar även att det är individens ansvar att vilja ta till sig informationen. Detta stöds av

referensramen som anger att mottagaren ska vara motiverad att ta emot budskapet för att det ska nå fram. Hon menar också att hur den anställda kan ta till sig information påverkar förståelsen. Även detta belyses i referensramen, där det anges att varje person gör en subjektiv tolkning av det som förmedlas och att det därför är viktigt att tänka igenom hur kommunikationen bör ske för att få avsedd effekt.

## 6. SLUTSATS

Detta kapitel ger svar på rapportens frågeställningar genom de slutsatser vi drar och har sin grund i analyskapitlet. Avslutningsvis presenteras förslag på vidare forskning.

### 6.1 Slutsatser och reflektioner

Frågeställningarna för denna uppsats är följande:

*Hur förstår personalen de interna kontrollerna? Vad kan det bero på?*

*Finns ett glapp mellan syftet med de interna kontrollerna och hur medarbetarna uppfattar dem? Vad påverkas det av?*

Nedanstående rubriker syftar till att ge svar på dessa frågor som ger en bild av kontrollmiljön.

#### 6.1.1 Förståelse för intern kontroll

I analysen har vi identifierat fyra kategorier för hur intern kontroll kan förstås: *Egen, Företaget, Intressenter* samt *Lagar och regleringar*. Samtliga respondenter har placerat sig i fler än en kategori. Kategorierna är olika utgångspunkter för hur personer förstår intern kontroll och vad de relaterar till begreppet. Det kan finnas fler sätt för hur intern kontroll kan förstås, men de ovan nämnda är de som är identifierade utifrån denna studie.

Det kan argumenteras för att kategorin *Egen* indikerar en mindre avancerad grad av förståelse eftersom fokus ligger på den egna individen och påverkan på denna om inga vidare kopplingar görs. De andra kategorierna, som går utanför den enskilda individen och dess arbetsuppgifter, skulle i så fall tyda på en mer avancerad förståelse. De uppfattningar som stödjer dessa tre kategorier finns att återfinna i de definitioner och ramverk för intern kontroll som vi tagit upp i referensramen. Dessa kategorier fokuserar på nyttan som intern kontroll syftar till att ge. I kategorin *Företaget* anger respondenterna att intern kontroll ger måluppfyllelse, kostnadsmedvetenhet, arbetsuppdelning och möjlighet att styra företaget. Detta ger sammantaget en ändamålsenlig och effektiv verksamhet. Kategorin *Intressenter* innehåller resonemang om tillförlitlig rapportering som ska kommuniceras externt. *Lagar och regleringar* handlar slutligen om att intern kontroll är ett krav utifrån, från exempelvis myndigheter.

En anledning till att alla inte visar samma typ av förståelse tror vi är att samtliga respondenter inte har samma positioner. Det finns en skillnad mellan chefer och medarbetare men även inom respektive grupp urskiljer vi olikheter. Skillnaden mellan chefer och medarbetare yttrar sig genom att chefer ofta har större fokus på de nyttoaspekter som inte är direkt individrelaterade medan medarbetarna i större utsträckning återkommer till det egna perspektivet av de interna kontrollerna. Då medarbetarna ofta har en roll som inte innebär större ansvar eller direkt behov av en övergripande bild av företaget, ser vi hur det kan vara en del i att kategorin *egen* starkare betonas här.

Som förklaring till skillnaderna inom grupperna finner vi att alla ekonomichefer inte har samma arbetsuppgifter, vilket även är fallet bland medarbetarna. Det tydligaste exemplet är

att den av ekonomicheferna som har en mer controllerliknande funktion skiljer sig från övriga ekonomichefer då hon betonar företagets nyttoaspekter framför de yttre nyttoaspekterna, det vill säga *Intressenter* samt *Lagar och regleringar*. Den yttre nyttan påpekas istället mer av företagets redovisningsansvariga, vars funktion i större utsträckning liknar de andra ekonomichefernas arbetsområden.

En annan möjlig förklaring till att olika personer kan ha olika förståelse för de interna kontrollerna är deras olika erfarenheter och bakgrund. I vår undersökning ser vi till exempel att ekonomichefen med bakgrund som revisor flera gånger betonar revisorns roll i samband med de interna kontrollerna. Cheferna visar en bredare förståelse, vilket är naturligt med tanke på deras befattning. Daniella är emellertid ett exempel på att även en person med lång erfarenhet inom detta yrkesområde i större utsträckning visar förståelse för de yttre nyttoaspekterna. Hon är till viss del med och utformar kontrollerna, vilket kan vara en förklaring till hennes goda förståelse. Sammanfattningsvis tenderar respondenter med liknande arbetsuppgifter att ha liknande uppfattningar.

### **6.1.2 Syfte och påverkan**

På två av företagen är ekonomicheferna och deras respektive medarbetare helt eller delvis samstämmiga om syftet med de interna kontrollerna. Det som skiljer är en utökad eller delvis annorlunda beskrivning av syftet såsom personen ser det. Men för dessa företag är chefer och medarbetare överens om huvuddragen med syftet för respektive medarbetares kontroller.

På det tredje företaget beskriver emellertid ekonomichefen och hennes medarbetare olika saker när syftet med medarbetarnas interna kontroller efterfrågas. Det tror vi beror på att de uppfattar hur långt de ska dra sina svar olika. De svar som ekonomichefen ger är de som endast berör respektive medarbetares kontroller. Dessa kontroller medför emellertid att företaget inte förlorar pengar i längden, vilket är det svar som medarbetarna ger. Men även ekonomichefen berör pengaaspekten explicit i samband med fakturahanteringen som enligt henne är en av de viktigaste kontrollerna företaget har. Sammanfattningsvis anser vi således att våra respondenter är någorlunda samstämmiga överlag i frågan om syftet med deras respektive kontroller.

Faktorer som kan påverka hur väl syftet hos chefer och medarbetare stämmer överens är om information om intern kontroll kommuniceras ut i tillräcklig omfattning. Vi ser stora skillnader i hur kommunikationsvägar och dokument inom företaget uppfattas av chefer och medarbetare. Det som ekonomichefer tycker är naturligt och självklart kommer kanske inte att kommuniceras så tydligt i ord, men vi tror ändå att det lyser igenom enligt modellen isberget och den informella organisationen där även outtalade informella strukturer påverkar. Det kan vara fallet då flera av respondenterna inte känner till om eller var företaget har en etisk policy, men ändå har en känsla av att det finns en sådan. Även om sådana dokument finns tillgängliga finns det en risk att de inte används. Eftersom respondenterna är relativt samstämmiga när det gäller syftet med de interna kontrollerna vill vi påstå att kommunikationen – hur den än ser ut – fungerar ganska bra på företagen. En bidragande orsak tror vi är att samtliga företag i undersökningen är relativt små och därför har daglig kontakt.

Den relativt stora vikt som både respondenter och referensram lägger vid det personliga mötet tror även vi är betydelsefull. Även personlig feedback och de gemensamma diskussioner som chefer och medarbetare har ser vi som betydelsefulla för att utveckla förståelse för intern kontroll och skapa en god kontrollmiljö. Då kan det som ska kommuniceras anpassas till

mottagaren och skapa en situation där oklarheter kan redas ut. Att alla medarbetare på ett företag inte är lika intresserade eller kunniga inom området ekonomi är en realitet. Försök att ge dem en vidare förståelse får vägas gentemot om alla verkligen behöver förstå till exempel varför företaget har interna kontroller och vad konsekvenserna blir om de inte fungerar eller kringgås.

Det är emellertid viktigt att vara medveten om vilken typ av förståelse som medarbetarna har för att skapa en så god kontrollmiljö som möjligt. Om det finns en avancerad typ av förståelse är det förmodligen lämpligt att ha en intern kontroll som involverar medarbetarnas egen inverkan och som accepterar deras kunskap. I det fall där kontrollmiljön består av medarbetare som har en mindre avancerad förståelse kan det vara klokt att skapa ett kontrollsystem som bygger bort beroende av medarbetare. Där bör förståelse för de interna kontrollerna inte vara en förutsättning för att kunna göra sitt jobb.

## 6.2 Slutdiskussion

Enligt referensramen kännetecknas en svag kontrollmiljö bland annat av att kontroller hoppas över. Den uppfattning som genomstrålat samtliga respondenters svar ger dock en bild av att det inte är allmänt accepterat, framförallt inte på medarbetarnivå. Flera av medarbetarna ser även fördelarna med de interna kontrollerna. Det i sig kan indikera en god kontrollmiljö hos företagen i undersökningen. Vi ser även att en vilja att utföra sina arbetsuppgifter väl i stor utsträckning kan komma från ett förtroende för sina överordnades. Trots det tror vi att det är viktigt att företagets rutiner och policys även finns formellt tillgängliga för de anställda. Det ger delvis stöd då det anges att det som formar den bästa kontrollmiljön enligt den svenska uppsatsen är en central och formell kontrollmiljö. Vi tror att tydliga implementerade riktlinjer kan ge ett starkare stöd i det vardagliga arbetet och göra att hela organisationen drar åt samma håll. De skapar en trygghet och förutsägbarhet mot vilken medarbetarna kan luta sig tillbaka och ger en grund för förståelsen av syftet med företagets interna kontroll. Mycket av det som framkommit via respondenternas svar stödjer den svenska uppsatsen som redogörs för i referensramen. Ett exempel är att flera av respondenterna nämner att intern kontroll kan vara ett stöd för det egna arbetet.

Vi tycker att det är intressant att vår uppsats har liknande beröringspunkter i analys och slutsatser som den svenska uppsatsen. Det styrker upptäckterna och ger en utökad bild av intern kontroll. För att kunna utveckla kontrollmiljön och intern kontroll i framtiden tror vi det är behjälpligt att ha en bild av hur kontrollmiljön ser ut idag och vilken uppfattning och förståelse som finns inom företaget. Vi har undersökt ekonomichefernas uppfattning om medarbetarnas förståelse och de tror överlag att medarbetarna förstår vad den interna kontrollen syftar till och tycker även att denna förståelse är viktig. Den Nordamerikanska undersökningen som beskrivs i referensramen belyser emellertid att det är medarbetarnas uppfattningar som borde vara ett verktyg för att undersöka kontrollmiljön. Att implementera något och sen endast se till ledningens eller chefernas perspektiv i fråga om det lyckades kan vara vanskligt om uppfattningarna skiljer sig åt. Vi har i vår undersökning visat på några områden där chefer och medarbetare inte varit samstämmiga. Därför ser vi det som betydelsefullt att klargöra de olika typer av förståelse som bygger upp kontrollmiljön samt var de kommer ifrån. På grund av detta ser vi det som viktigt att undersöka dels hur väl kommunikationsvägarna fungerar, men även vilken kontrollmiljö informationen når.

### **6.3 Förslag till fortsatta studier**

Undersökningen i denna rapport är av kvalitativ karaktär och inkluderar endast tre företag med sammanlagt nio respondenter. För att få ett vidare grepp vore det intressant att göra en studie på fler företag. De kategorier som vi fått fram i vår undersökning kan sannolikt utökas och fördjupas vid en utökad undersökning.

Vi vill även uppmuntra en studie som slutför vår analys och skapar tydliga utfallsrum för förståelse av intern kontroll. Det kräver mer tid och ordentlig kunskap, både om intern kontroll och om den fenomenografiska metoden.

## KÄLLFÖRTECKNING

### Litteratur

Alexandersson M. (1994) Den fenomenografiska forskningsansatsens fokus, i Starrin B. och Svensson P-G. (red) *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*, Studentlitteratur, Lund

Brehm S. S., Kassin S. och Fein S. (2005) *Social Psychology*, Houghton Mifflin Company, Boston, MA, USA

Ejvegård R. (2003) *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

Eriksson L. T. och Wiedersheim-Paul F. (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber, Malmö

FAR Förlag (2006) *Testa den interna kontrollen*, FAR Förlag, Stockholm

Haglund A., Stureson J. och Svensson R. (2001) *Intern kontroll : ett flerdimensionellt ledningsverktyg*, Komrev, Stockholm

Henriksson B., Månsson S-A. (1996) Deltagande observation, i Svensson P-G. och Starrin B. (red) *Kvalitativa studier i teori och praktik*, Studentlitteratur, Lund

Institutet för intern revision – IIR (1985) *Handbok : revision och intern kontroll i ADB-miljö*, Institutet för intern revision – IIR, Stockholm

Johansson G. (2009) *Den måste finnas – anteckningar om grundläggande tillit*, Elanders Gotab, Stockholm

Kvale S. (1997) *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur, Lund

Lenneér B. A. och Thylefors I. (2005) *Arbetsgruppens psykologi*, Natur och kultur, Stockholm

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

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

Reisberg D. (2006) *Cognition – exploring the science of the mind*, Norton & Company Inc., USA

Trost J. (2005) *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur, Lund

Weelan S. A. (1994) *Group Processes - a developmental perspective*, Allyn and Bacon, Boston, MA, USA

## **Elektroniska källor**

### ***Internet***

#### Deloitte

<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D153848,00.html>

*EU:s 8:e direktiv – ökad fokusering på företags interna kontroll*, 2009-04-05

#### Internrevisorernas förening, IIA Sweden

[http://www.coso.org/documents/SB\\_Executive\\_Summary\\_Swedish.pdf](http://www.coso.org/documents/SB_Executive_Summary_Swedish.pdf)

*COSO – Internal control over financial reporting – Guidance for smaller public companies*, 2008-04-13

### ***Databaser***

Baldvinsdottir G., Hagberg A., Johansson I-L., Jonäll K. och Marton J., (2008), *Trust research in accounting – Where do we go from here?*, Working Paper, nummer 86614, 2009-04-03

Eliasson U., (1985), *Aktuellt: Årsredovisningarna har sitt eget speciella språk*, Balans, nummer 6, 2009-04-06

Gould J. W. och Huseman R. C. (1965) *Communication within the organization*, Journal of Management Studies, volym 10, nummer 3, s. 54-69, 2009-04-03

Koutoupis A. G. (2007) *Documenting Internal Controls*, Internal Auditor, volym 64, nummer 5, s. 23-27, 2009-04-15

Lightle S. S., Castellano J. F., Cutting B. T. (2007) *Assessing the control environment*, Internal Auditor, volym 64, nummer 6, s. 51-56, 2009-04-15

Michelman J. E. och Waldrup B. E (2008) *Improving Internal Control Over Financial Reporting*, CPA Journal, volym 78, nummer 4, s. 30-34, 2009-04-15

Oberg A. och Walgenbach P. (2008) *Hierarchical structures of communication in a network organization*, Scandinavian Journal of Management, volym 24, nummer 3, s. 183-198, 2009-04-03

Rittenberg L. E., Everson M., Martens F. (2006) *Internal control: no small matter*, Internal Auditor, volym 63, nummer 5, s. 47-51, 2009-04-15

Rittenberg L. E., Martens F., Landes C. E. (2007) *Internal control guidance*, Journal of Accountancy, volym 203, nummer 3, s. 46-50, 2009-04-03

Sandberg J. (2000) *Understanding human competence at work: an interpretative approach*, Academy of Management Journal, volym 43, nummer 1, s. 9-25, 2009-04-16

### FAR Komplet

Revisorsnämndens beslut i disciplinärenden

Dnr 2007-1494, 2009 *Beslutets disposition och begreppet intern kontroll*, 2009-04-15

Samlingsvolymen Revision



RS 400, *Redovisningssystem och system för intern kontroll*, 2009-04-15

### **Uppsats**

Stroger A., Svensson M. och Ågren N. (2009) *Intern kontroll – En jämförande studie av hur företag med varierande storlek och ägarstruktur arbetar med intern kontroll*, Ekonomihögskolan, Lunds universitet, 2009-04-05

### **Intervjuer**

#### Alfa AB

Anders, ekonomichef, personlig intervju 2009-05-07

Anne, ekonomassistent, personlig intervju 2009-05-07

Amanda, ekonomiassistent, personlig intervju 2009-05-07

#### Beta AB

Berit, ekonomichef, personlig intervju 2009-04-22

Barbro, ekonomiassistent, personlig intervju 2009-04-29

Bella, ansvarig för receptions- och fraktavdelningen, personlig intervju 2009-05-05

#### Delta AB

Denise, ekonomichef, personlig intervju 2009-05-04

David, ekonomiassistent, personlig intervju 2009-05-04

Daniella, redovisningsekonom, personlig intervju 2009-05-04

**Introduktionsmail**

Våra övergripande frågeställningar kommer att vara:

Vad är ert syfte med de interna kontrollerna?

Hur kommuniceras de till medarbetarna?

Finns det en förståelse bland medarbetarna för vad de interna kontrollerna innebär?

**Intervjumall till chefer**

1. Kan du beskriva ert interna kontrollsystem övergripande?
2. Vem har utformat era interna kontroller?
3. Vilka interna kontroller är viktigast för företaget?
4. Vilket är syftet med de interna kontrollerna?
5. Vad blir konsekvensen om de fallerar?
6. Hur ges information om de interna kontrollerna till de anställda/nyanställda?
7. Tror du att de anställda förstår varför intern kontroll finns/är viktigt?
8. Vad tror du påverkar den anställdes förståelse av intern kontroll?
9. Vad tror du påverkar den anställdes benägenhet att följa de interna kontrollerna?
10. Tror du att förtroende för de överordnade påverkar hur de anställda utför sina arbetsuppgifter?
11. Tror du att det har någon betydelse om den anställda förstår syftet med de interna kontrollerna?
12. Uppdateras/anpassas/förändras kontrollerna med tiden?
13. Blir någon av rutinerna ifrågasatt?
14. Uppdagars fel i kontrollerna? Hur hanteras de? Kommuniceras de ut till personalen?

Medarbetare 1 och 2 (ställs i omgångar för de båda medarbetarna)

1. Vilka interna kontroller sköter denna person?
2. Vilket är syftet med dessa kontroller?
3. Vad blir konsekvensen om dessa kontroller fallerar?
4. Kan den anställda hoppa över den interna kontrollen?
5. Hur ges instruktioner för denna kontroll?
6. Följs kontrollen upp på något sätt?

**Intervjumall till medarbetare**

1. Kan du beskriva dina arbetsuppgifter?
2. Vilka av de tror du är interna kontroller?
3. Kan du ge exempel på hur du utför en sådan kontroll?
4. Vilka är de viktigaste kontrollerna att följa? Varför?
5. Vad tror du är syftet med de interna kontrollerna (du påverkas av)?
6. Vad blir konsekvensen om de fallerar?
7. Finns det några kontroller du skulle kunna hoppa över om du vill?
8. Blir det några konsekvenser om någon bryter mot en intern kontroll?
9. Får du feedback om något går fel?
10. Vad påverkar om du väljer att följa kontrollerna eller inte?
11. Anser du att de kontroller som finns är relevanta? Finns det några du skulle vilja ta bort/lägga till/ändra?
12. Vet du vem som utformar och beslutar om vilka kontroller som finns på företaget?
13. Hur får du/ni instruktioner och av vem?
14. Finns det några skriftliga instruktioner?
15. Hur ofta uppdateras/anpassas/förändras kontrollerna?
16. Beror kontrollens utformning på vem som ska utföra den? (Exempel nyanställd)
17. Tror du att förtroende för ledning/chefer påverkar viljan att göra sitt arbete?
18. Finns det uppförandekoder och värdegrunder som aktivt kommuniceras på företaget?
19. Vad har ledningen för attityd gentemot att ignorera/undanmanövrera interna kontroller? Upplever du att det är viktigt för dem att ”göra rätt”?