



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Bolagskodens påverkan på intern och extern re- vi- sor

Magisteruppsats inom redovisning

Författare: Bozinovska, Elena

Handledare: Ljungdahl, Fredrik

Framlägningsdatum 2006-10-23

Jönköping oktober 2006



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

The influence of the code of corporate governance on the internal and external auditor

Master's thesis within accounting

Author: Bozinovska, Elena

Tutor: Ljungdahl, Fredrik

Jönköping Oktober 2006

Förord

Författaren önskar tacka samtliga respondenter som trots tidsbrist tog sig tid att delta i undersökningen. Utan dem hade denna undersökning inte kunnat genomföras.

Ett stort tack riktas även till författarens handledare Fredrik Ljundahl som har hjälpt och väglett författaren under arbetsprocessen.

Slutligen vill författaren tacka familj och vänner som har varit ett stort stöd under uppsats perioden.

Jönköping, Oktober 2006

Bozinovska Lena

Magisteruppsats inom redovisning

Titel:	Bolagskodens påverkan på intern och extern revisor
Författare:	Bozinovska, Elena
Handledare:	Ljungdahl, Fredrik
Datum:	2006-10-23
Ämnesord	Agentteori, Bolagsstyrning, Svensk kod för bolagsstyrning, Intern kontroll, Internrevisor, Externrevisor, Revision, Samarbete

Sammanfattning

Senaste årens redovisningsskandaler runt om i världen där bristande internkontroll uppmärksammats, har bidragit till att ytterligare krav på insyn och internkontroll har tillkommit. Dessa skandaler har allvarligt skadat revisoryrket och lett till minskat förtroende hos allmänheten. Därför har omfattande arbete för att återfå och stärka förtroendet hos allmänheten inletts runt om i världen. I USA infördes Sarbanes- Oxley Act år 2002. I Sverige har ett motsvarande arbete bedrivits av Kodgruppen som introducerade Svensk kod för bolagsstyrning i juli 2005. Syftet med införandet av bolagskoden är att den skall bidra till förbättrad styrning av svenska börsnoterade bolag men även tjäna som förebild för andra typer av bolag med spridd ägar- eller allmän intresse. Detta ställer högre krav på bolagets interna kontroller vars syfte är att säkerställa bolagets tillgångar och skydda ägarnas investeringar. Den allmänna information som styrelsen och VD:n lämnar i årsredovisningen kan i fall, då granskningen kräver stor branschkunskap och marknadskännedom, vara besvärlig för externrevisorn att bedöma. Internrevisorer besitter vanligtvis stor branschkunskap och därför blir samarbetet med externrevisorn ännu viktigare. Intern och externrevision är två professioner med skilda roller, ansvar och funktioner, dock är båda lika betydelsefulla för ett bolag och dess intressenter.

Syftet med uppsatsen är att undersöka ur både intern och externrevisorns perspektiv om samarbetet mellan dem har påverkats av införandet av bolagskoden.

Undersökningen har genomförts med hjälp av en kvalitativ undersökningsmetod och data har insamlats genom personliga intervjuer med tre intern och tre extern revisorer i Stockholmsområdet.

Undersökningen har visat att koden inte har haft så stort genomslag än, men att den har ökat externrevisorns arbetsbörda i form av rådgivning, vad gäller implementeringen av koden. Den förväntas öka samarbetet mellan intern och externrevisorn vad gäller de interna kontrollerna. En ökad samplanering av deras insatser kommer att bli nödvändig, då externrevisorn kommer att bli mer beroende av internrevisorns arbete. Undersökningen visade också att om ökad reglering leder till bättre revisionsarbete beror mycket på styrelsen, hur den väljer att strukturera upp och implementera de nya reglerna inom företaget.

Master's thesis within accounting

Title:	The influence of the code of corporate governance on the internal and external auditor
Author:	Bozinovska, Elena
Tutor:	Ljungdahl, Fredrik
Date:	2006-10-23
Subject terms:	Agency theory, Corporate governance, Swedish code for corporate governance, Internal auditor, External auditor, auditing, collaboration

Abstract

In the recent years auditing scandals all around the world, deficient internal control has attracted a lot of attention. This has contributed to further requirements on insight and internal control. Those scandals have seriously damaged the auditor's profession and contributed to a reduced trust among the public. Therefore an extensive work to recover and stringed the trust was started all around the world. In the USA, the Sarbanes- Oxley Act was introduced in year 2002. In Sweden, the Code group has carried out a similar work and introduced the Swedish Code of Corporate Governance in July 2005. The purpose of the introduction of the Code of Corporate Governance is that it should contribute to an improved governance of the Swedish listed companies, but also serve as a role model to other types of companies that are of public interest. This increases the demands on the company's internal control whose purpose is to secure the company's assets and protect the owner's investments. The general information that the board and the CO submit in the annual report can in some cases, when the review demand large industry and market knowledge, be difficult for an external auditor to evaluate. Internal auditors usually possess large industry knowledge and therefore the collaboration with the external auditor becomes even more important. Internal and external audit are two professions with different roles, responsibilities and functions. However, both professions are important for a company and those that have an interest in it.

The purpose of this thesis is to examine both from the external and internal auditor's perspective if the collaboration between them has been influenced by the introduction of the Swedish Code of Corporate Governance.

This study has been carried out with a qualitative research method and data has been collected through personal interviews with three external and three internal auditors within the Stockholm area.

This study has shown that the code have not yet had that much impact, but it has increased the external auditor's work load in form of advice on how to implement the code. The code is expected to increase the collaboration between the external and internal auditor within the internal control. Since the external auditor will become more dependant on the work of the internal auditor, more planning will be necessary. The investigation further showed that if an increased regulation is to lead to a better aditing is dependent on the board, how they choose to structure and implement the new regulations within the company.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Problemformulering.....	4
1.4	Syfte.....	4
1.5	Avgränsningar	4
1.6	Disposition.....	5
2	Metod.....	6
2.1	Val av metod	6
2.2	Datainsamling	6
2.2.1	Sekundärdata	7
2.2.2	Primärdata	7
2.3	Val av respondenter	8
2.4	Trovärdighet	9
2.4.1	Reliabilitet	9
2.4.2	Validitet.....	9
2.5	Bearbetning av det insamlade materialet	10
2.6	Källkritik.....	10
3	Referensram	11
3.1	Agentteorin.....	11
3.2	En svensk kod för bolagsstyrning.....	13
3.3	Intern kontroll	14
3.4	Internrevisor och revision	15
3.5	Externrevisor och revision	15
3.6	Samarbetet mellan intern och extern revisorn.....	16
3.6.1	Inget samarbete.....	16
3.6.2	Kostnad-nytta samarbete.....	17
3.6.3	Delat samarbete	17
3.6.4	Partnerskap	17
3.7	Tidigare studier.....	17
3.8	Summering av referensramen.....	19
4	Empiri	20
4.1	Internrevision - Ericsson.....	20
4.1.1	Internrevisorns roll	20
4.1.2	Bolagskoden.....	20
4.1.3	Internkontroll.....	21
4.1.4	Samarbetet med externrevisorn.....	21
4.1.5	Ökad reglering	21
4.2	Internrevisor på Gambro	22
4.2.1	Internrevisorns roll	22
4.2.2	Bolagskoden.....	22
4.2.3	Internkontroll.....	23
4.2.4	Samarbetet med externrevisorn.....	23
4.2.5	Ökad reglering	23
4.3	Internrevisor på Skandia Liv.....	23
4.3.1	Internrevisorns roll	24

4.3.2	Bolagskoden.....	24
4.3.3	Internkontroll.....	25
4.3.4	Samarbetet med externrevisor.....	25
4.3.5	Ökad reglering.....	26
4.4	Externrevisor - KPMG.....	26
4.4.1	Externrevisorns roll.....	26
4.4.2	Bolagskoden.....	27
4.4.3	Internkontroll.....	27
4.4.4	Samarbetet med internrevisor.....	27
4.4.5	Ökad reglering.....	28
4.5	Externrevisor - Öhrlings PricewaterhouseCooper.....	28
4.5.1	Externrevisorns roll.....	29
4.5.2	Bolagskoden.....	29
4.5.3	Internkontroll.....	30
4.5.4	Samarbetet med internrevisor.....	30
4.5.5	Ökad reglering.....	30
4.6	Externrevisor.....	31
4.6.1	Externrevisorns roll.....	31
4.6.2	Bolagskoden.....	31
4.6.3	Internkontroll.....	32
4.6.4	Samarbetet med internrevisor.....	32
4.6.5	Ökad reglering.....	33
5	Analys.....	34
5.1	Agentteorin.....	34
5.2	Bolagskoden.....	35
5.3	Intern kontroll.....	36
5.4	Internrevisor och revision.....	37
5.5	Externrevisor och revision.....	37
5.6	Samarbetet mellan intern och extern revisorn.....	38
5.7	Ökad reglering.....	40
6	Slutsats.....	42
6.1	Förslag till fortsatt forskning.....	43
	Referenslista.....	44

Figurer

Figur 1-1 Uppsatsen disposition.....	5
Figur 3-1 Agentprincipalförhållandet på redovisningsområdet.....	12

Bilagor

Bilaga 1	47
Bilaga 2	48

1 Inledning

Detta kapitel inleds med en beskrivning av bakgrunden till att jag valde att undersöka om bolagskoden har påverkat samarbetet mellan den interna och den externa revisorn. Vidare presenteras en diskussion kring problemet, vilket leder till problemformulering och syfte. Kapitlet avslutas med motivation kring vald avgränsning och disposition av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Revisorsyrket är inget nytt fenomen. Enligt Diamant (2004) har yrket sina rötter i England och Skottland. Att granska räkenskaper och förvaltning av företag i Sverige, började man redan på 1600-talet. Lagstadgat krav på revision infördes för första gången under år 1895 i aktiebolagslagen (ABL). Mycket har hänt under åren och i takt med marknadens utveckling har även kraven på revisoryrket förändrats. Krav på revisorns oberoende infördes först i 1910 års aktiebolagslag. Under 1900-talet skärptes kraven på revisorn ytterligare och en gemensam revisorsnämnd inrättades under år 1919 som tog över ansvaret för revisorernas tillsyn och auktorisation.

Diamant (2004) menar att den Svenska regelutvecklingen på revisionsområdet sker på tre nivåer. Den första utgörs av regler som finns i revisorlagen (RevL), aktiebolagslagen (ABL) och förordningen om revisorer (RevF). Dessa regler styr revisorns handlande som både kvalificerad och vald bolagsrevisor. Den andra nivån utgörs av Revisorsnämnden (RN) som utvecklar regler utifrån beslut i disciplinärenden och avgöranden om förhandsbesked. Reglerna som är på den tredje nivån är de som utvecklas inom revisionsbranschen.

I takt med ändringar i aktiebolagslagen, har det blivit vanligt att med hjälp av stickprovskontroller, utföra granskningar av bara några få poster inom vilka det finns många stora transaktioner. Denna lagändring har lett till att större krav har ställts på de interna kontrollerna, vilka har minskat behovet av fullständig granskning (Diamant, 2004).

Medlemskapet i EG ledde till ytterligare lagändringar, då det blev nödvändigt för Sverige att anpassa sina regler till EG:s åttonde direktiv (Diamant, 2004). Målet med åttonde bolagsrättsliga direktivet är att skapa ett samordnat regelverk om revision och revisorer inom EU (Balans, nr.1, 2006, s. 22-25). Denna anpassning ledde till införande av revisorlagen (RevL) år 1995, vilken ändrades 1 januari, 2002 av nu gällande lag (Diamant, 2004). Denna lag innehåller bland annat bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer samt deras skyldigheter (FAR, del, 2).

Senaste årens redovisningsskandaler runt om i världen där bristande internkontroll uppmärksammats, har bidragit till att ytterligare krav på insyn och internkontroll har tillkommit (Larsson, 2005). Dessa skandaler har allvarligt skadat revisoryrket och lett till minskat förtroende hos allmänheten. Därför har omfattande arbete för att återfå och stärka förtroendet inletts runt om i världen. I USA infördes Sarbanes - Oxley Act år 2002. Detta regelverk stiftades i syfte att minska risken för felaktig finansiell rapportering (SOU 2004: 47). I Sverige har ett motsvarande arbete bedrivits av Kodgruppen som introducerade Svensk kod för bolagsstyrning i juli 2005. Kodens syfte är bl.a., att förbättra styrningen inom bolagen samt skapa tydlig ansvarsfördelning mellan ledningsorganen. Detta ställer högre krav på bolagets interna kontroller vars syfte är att säkerställa bolagets tillgångar och skydda ägarnas investeringar (SOU 2004:130).

Enligt Stockholmbörsen gäller koden för samtliga Svenska noterade bolag på A och O-listan med ett marknadsvärde som överstiger 3 miljarder kronor ”så snart som möjligt efter 1

juli 2005, dock senast inför bolagsstämmorna år 2006". Bolagskoden ingår i Stockholmsbörsens noteringskrav.

Lars Granlöf, CFO på Gambro meddelar att koden kommer att bidra till att företaget gör effektivitetsvinster. Eftersom företaget satsar på att standardisera internkontrollen i hela företaget kommer pengar att kunna sparas. Ramsey Bufer är dock av annan åsikt, han är osäker om dessa nya regler är till någon nytta (Balans, nr.1,2006, s. 14-16). Göran Tunhammar som var VD på Svensk Näringsliv under 2002 tycker att fler regler inte minskar risken att fler redovisningsskandaler uppkommer. Han menar att flera komplicerade regler blir kostsamma för företag och då leder till att dessa regler kringgås (Svensk Näringsliv, 2002).

En undersökning genomförd av Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Marthin-Luther Universitet visar på en ökning av ekonomiskt brottslighet, främst på stora företag. I Sverige har en ökning på fyra procentenheter uppmärksammats under de senaste två åren. Ulf Sandlund som arbetar med faktainsamling och analys av misstänkta brott på Öhrlings PricewaterhouseCoopers anser att ökningen av ekonomisk brottslighet kan bero på den skärpta regleringen, som ställer högre krav på företag att arbeta mer effektivt. De ekonomiska brott som har uppmärksammats är bland andra vilseledande redovisning, korruption, forskningring och bedrägeri (Balans, nr.1, 2006,s.11)

1.2 Problemdiskussion

Revisionen i aktiebolag är normalt uppdelad i två huvudgrupper, extern och intern, där den externa revisionen utförs av en av bolagsstämman vald revisor, nämligen en extern revisor (Moberg, 2006) som är godkänd eller auktoriserad revisor. Vad som krävs för att bli godkänd och auktoriserad revisor finns angivet i RevL. Enligt ABL måste alla aktiebolag ha en godkänd eller auktoriserad revisor (FAR, 2006). Enligt 8:3§ ABL är det styrelsen som har ansvar för bolagets interna kontroll och redovisning. Revisorn skall granska bokföringen, årsredovisningen samt företagsledningens förvaltning (ABL 9:3§).

Den interna revisionen kan outsourcas eller utföras av en internrevisor som är anställd på företaget (Moberg, 2006). Dennes roll är att kontrollera verksamheten som bedrivs och effektiviteten i denna (FAR, 2006). Den skall löpande granska det interna kontrollsystemet samt föreslå förbättringar (Moberg, 2006). Enligt IRF (2006) krävs ingen speciell utbildning för att arbeta som internrevisor. Då yrket kräver stor erfarenhet och kunskap om företaget är det vanligt att personer inom företaget byter arbetsuppgifter, t.ex. från personalchef till internrevisor. Vidare finns externrevisorer som efter några års erfarenhet tänker om och börjar arbeta som internrevisorer.

Johansson (2005) anser att revisorsprofessionen har två världar som styr yrkesutövningen. En är *omvärlden* som består av det företag som revisorn skall granska. I sin granskning skall revisorn ha kunskap om marknaden, det regelverk, samhällspolitiska och etiska krav som gäller för företaget. Den andra är den *interna världen* som består av krav och villkor som påverkar revisorns arbete.

Revisorprofessionen har starkt påverkats av företagsskandalerna såsom Skandia och Prosolvia i Sverige samt Worldcom och Enron i USA. Dessa ledde till förändringar i regelverket för redovisningen och revisionen samt företagsledningar och styrelser (Johansson, 2005). Enligt Westerdahl (2005) handlar revisorsyrket om interaktion och att kunna hantera relationer. Catasús och Gröjer (2005) anser att revisorn är en viktig aktör i samspelet mellan ägarna och bolagsledningen. Där ägarna är principaler och bolagsledningen agenten. Agenten får i uppdrag att arbeta på ett sätt som gynnar principalen. Där ägarna använder revisorn för att tillförsäkra agenten lojalitet (Diamant, 2004)

Johansson (2005) menar att revisorer är individer med olika värderingar vilkas agerande påverkas av företagskulturen och deras medarbetare. Där revisorns bedömning är av stor betydelse för intressenterna, är det inte regelverken och vägledningarna som styr hans/hennes omdöme. Där är det revisorns personliga kvaliteter såsom erfarenhet och integritet som är avgörande. Styrelsens och ledningens kompetens, omdöme och etik påverkar också revisorns arbete. Revisorn kan framföra sina synpunkter men det är upp till styrelsen och ledningen om de tar dessa synpunkter på allvar. Om bristerna är allvarliga och ledningen inte åtgärdar dem trots påpekande från revisorn kan det leda till allvarliga konsekvenser, särskilt för ett börsbolag.

Den allmänna informationen som styrelsen och VD:n lämnar i årsredovisningen kan i fall, då granskningen kräver stor branschkunskap och marknadskännedom, vara besvärlig för revisorn att bedöma (Johansson, 2005). Internrevisorer besitter vanligtvis stor branschkunskap och därför blir samarbetet med externrevisorn ännu viktigare (IRF 2006). Intern och externrevision är två professioner med skilda roller, ansvar och funktioner, dock är båda lika betydelsefulla för ett bolag och dess intressenter (Hult, 1994).

I FAR, del 2, (2006. s. 488) definieras internrevision så som:

”En utvärderande verksamhet som inrättas som intern servicefunktion inom ett företag. I dess uppgifter ingår bland annat att gå igenom, utvärdera och övervaka att redovisningssystem och system för intern kontroll är ändamålsenliga och effektiva ”

Externrevision innebär att granska, planera och bedöma bokföring, årsredovisningar och förvaltning av olika organisationsformer. God redovisningssed skall följas i detta arbete (FAR, 2006).

Vikten av samarbete mellan dessa professioner har uppmärksammats över hela världen och har lett till mycket forskning kring ämnet.

Vikström och Ögren (2004) undersökte vilka faktorer som leder till ett bättre samarbete mellan intern och externrevisorn vid bankrevision. De fann att kunskap hos revisorerna om varandras uppgifter, samt tillit, ömsesidig respekt och öppen relation leder till bättre samarbete. Vidare fann de att bättre samarbete leder till högre kvalitet och lägre revisionskostnader. Även Månsson och Törnqvist (2004) fann i sin undersökning att närmare samarbete inte bara leder till minskade revisionskostnader. Det bidrar också till att parterna får bättre insikt i varandras arbetsområden och kan snabbare delge varandra information.

Bäcknäs och Storck (2005) har undersökt hur införandet av de nya reglerna enligt Sarbanes-Oxley Act (SOX) kommer att påverka samarbetet mellan intern- och externrevisorerna samt hur deras arbete kommer att förändras. De kom fram till att införandet av SOX förväntas leda till ökat samarbete mellan intern- och externrevisorerna inom området för internkontroll. Vad gäller den svenska koden för bolagsstyrning har de inte kunnat finna förväntade effekter av kodens implementering då de bolag de undersökte inte hade börjat tillämpa den.

Andra undersökningar som har gjorts kring relationen mellan den interna och externa revisorn fokuserar på hur externrevisorn bedömer kvalitén på internrevisorns arbete.

Al-Twajry, Brierley och Gwilliam (2004) studie visade att externrevisorer var oroliga över internrevisorernas oberoende, ramen av deras arbetsuppgifter samt att många internrevisions avdelningar är små. Dock var de positivt inställda till samarbetet med interna avdelningar med högutbildad personal och hög kvalitet på arbetet. Detta bidrog också till större förtroende för internrevisionen. Maletta (1999) menar att innan externrevisorn kan ta ställ-

ning till om internrevisorns arbete kan anses tillförlitligt, skall internrevisorns objektivitet, kunskap och arbetets kvalitet granskas.

Morrill och Morrill (2003) anser att externrevisorn förlitar sig mer på internrevisorns arbete när revisionen kräver bransch- specifik kunskap. Om internrevisorn besitter denna kunskap ökar externrevisorns tillit för internrevisorns arbete.

Ovan nämnda tidigare gjorda studier visar att ett samarbete mellan den interna och externa revisorn är att föredra eftersom det leder till högre kvalitet och lägre revisionskostnader. Vidare visar de att tillfredställande samarbete kan uppnås om revisorerna har tillit till varandras kompetens, samt klara riktlinjer om deras respektive arbetsområden. Undersökningar visar även att införande av de nya reglerna enligt SOX förväntas leda till ökat samarbete mellan revisorerna. Då uppstår frågan om den svenska koden för bolagsstyrning har haft inverkan på samarbetet mellan revisorerna? Av Göran Tunhammars och Ramsey Bufers åsikter att döma så leder inte flera regler till bättre revisionsarbete, snarare till sämre. Är det verkligen så?

Utifrån ovanstående funderingar har följande problemformuleringar utformats.

1.3 Problemformulering

- Hur har bolagskoden påverkat intern och extern revisorns arbetsuppgifter?
- Hur har bolagskoden påverkat samarbetet mellan intern och extern revisorn?

1.4 Syfte

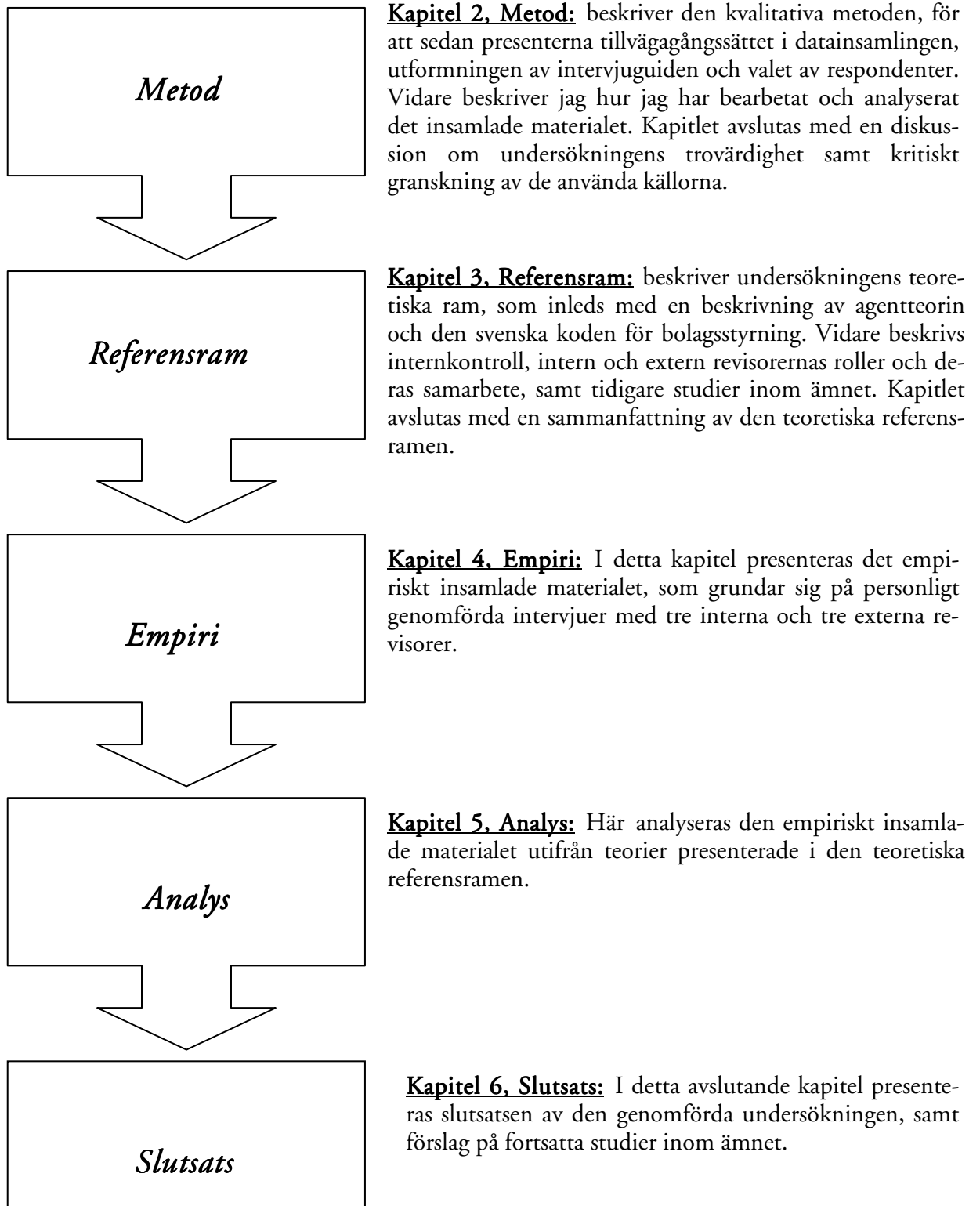
Syftet med uppsatsen är att undersöka ur både intern och externrevisorns perspektiv om samarbetet mellan dem har påverkats av införandet av bolagskoden.

1.5 Avgränsningar

Undersökningen är avgränsad till att omfatta bolag vilka följer anvisningarna i den svenska koden för bolagsstyrning.

1.6 Disposition

Nedan presenteras en disposition av återstoden av uppsatsen.



Figur 1-1 Uppsatsens disposition

2 Metod

I detta kapitel presenteras den kvalitativa metoden som valdes för genomförande av undersökningen. Vidare presenteras tillvägagångssättet för datainsamlingen, intervjuer, val av respondenter samt bearbetning och analys av det empiriska materialet. Här diskuteras även metodens trovärdighet, reliabilitet och validitet. Kapitlet avslutas med kritisk granskning av de använda källorna.

2.1 Val av metod

Valet av metod baseras på vad det är man vill undersöka. Om man vill få fram ett numeriskt svar till exempel antalet revisorers olika åsikter om hur man uppnår ett optimalt samarbete skall man använda sig av kvantitativ undersökningsmetod. Denna metod möjliggör generalisering av resultatet till hela populationen (Patton, 2002). Den kvalitativa undersökningen är däremot exemplifierande, eftersom man genomför djupintervjuer med några få personer ur populationen (Svenning, 2003). Till skillnad från den kvantitativa undersökningsmetoden som utgörs av siffror, utgörs den kvalitativa metoden av text och handlingar. Den ses som någonting man försöker förstå och tolka (Christensen, Andersson, Engdahl & Haglund, 2001)

Eftersom jag strävade efter att åstadkomma en meningsfull inblick i revisorernas arbetsuppgifter kommer undersökningen att präglas av den kvalitativa undersökningsmetoden. Kvalitativ undersökningsmetod används när man vill få en djupare förståelse för respondenternas åsikter och beteende, men resultat kan inte generaliseras till hela populationen (Patton, 2002). Här går man in på djupet av ett problemområde och försöker förstå de underliggande orsakerna till att någonting är som det är (Christensen, et al., 2001). Då jag ville ta reda på om införandet av bolagskoden har påverkat samarbetet mellan revisorerna, ämnar jag undersöka vad revisorerna anser, utifrån deras erfarenhet har förändrats. Därför ansåg jag att det lämpligaste tillvägagångssättet för att kunna förstå problemområdet är att undersöka dessa faktorer på djupet och inte på bredden.

Jag ansåg att det lämpligaste sättet att få en bättre förståelse för revisorernas yrkesroll är att se verkligheten som revisorerna ser och upplever den. Detta talade för den kvalitativa undersökningsmetoden. Kvalitativ undersökningsmetod innebär att man går ut i verkligheten, kommer nära respondenterna och deras arbetsmiljö och på detta sätt fångar upp vad det är som händer (Patton, 2002). Jag har valt att genomföra personliga intervjuer med tre interna och tre externa revisorer. Denna undersökningsmetod valde jag eftersom jag ansåg att detta tillvägagångssätt är det som bäst kommer att leda till att undersökningens problemfrågor besvaras och därmed att uppsatsens syfte uppnås. Patton (2002) menar att kvalitativ information insamlas genom fältarbete. Författaren gör observationer på till exempel ett företag och genomför intervjuer med anställda om deras erfarenhet och åsikt.

2.2 Datainsamling

För att kunna besvara undersökningens problemformulering och uppnå syftet med undersökningen, har jag använt både sekundär och primärdata. Sekundärdata är information som redan finns tillgänglig i form av tidskrifter, forskningsrapporter och böcker. Primärdata är data som undersökaren samlar in själv, med hjälp av olika insamlingstekniker så som enkäter, experiment, observationer och intervjuer (Christensen, et al., 2001).

2.2.1 Sekundärdata

För att kunna välja inriktning inom ämnet började jag med att samla in sekundärdata genom att undersöka tidigare forskning om samarbetet mellan intern och externrevisorn. Dessa studier gav mig förslag på relevant litteratur inom ämnet. För att ta fram tidigare studier och relevant litteratur har jag använt mig av biblioteksdatabasen på högskolan i Jönköping. Databaserna som användes var Julia, Libris, FAR komplett och tidskriftsdatabasen. I tidskriftsdatabasen sökte jag artiklar i Abascus, Accountancy, Accounting and finance, Accounting forum och Accounting review. De olika tidskrifterna där relevanta artiklar hittades är Managerial Auditing Journal, A Journal of Practice & Theory och The Auditors Report.

Jag har också använt sökmotorer på Internet såsom Google och AltaVista. De sökord jag använt är revisor, revision, internrevisor, internkontroll, externrevisor, samarbete mellan extern och intern revisor, bolagskoden och bolagsstyrning. Samtliga sökord användes även på engelska.

2.2.2 Primärdata

Ejvegård (2003) anser att när man vill ta reda på vilka åsikter och kunskaper en specifik population har, skall man använda sig av enkäter eller intervjuer. Enligt Christensen, et al. (2001) finns det olika typer av intervjuer så som, personliga intervjuer där man avskilt intervjuar en person, telefonintervjuer som genomförs via telefon, intervjuer vilka genomförs på platser där det är mycket folk i rörelse och fokusgrupper där man intervjuar flera personer samtidigt. Samtliga intervjuer genomfördes personligen på respondenternas respektive arbetsplatser. Eftersom bolagen i urvalet har sina huvudkontor och därmed sina internrevisorer i Stockholm så genomfördes intervjuerna där. Fördelen med personliga intervjuer är att man har möjlighet att be respondenten utveckla och förklara sina svar (Christensen, et al., 2001).

Vidare kan intervjuer delas in i ostrukturerade, strukturerade och semistrukturerade intervjuer (Christensen, et al., 2001). Jag har valt att genomföra ungefär en timmes långa semistrukturerade intervjuer. Semistrukturerad intervju innebär att intervjuaren använder sig av en intervjuguide, som är en lista med frågor som skall diskuteras under intervjun, där ordningsföljden på frågorna är situationsberoende (Christensen, et al., 2001). Semistrukturerade intervjuer ansåg jag var mest lämpliga för denna undersökning eftersom man får möjlighet att diskutera svaren med hjälp av följdfrågor, till skillnad från den strukturerade intervjun där man exakt följer de i förväg bestämda frågorna. Den ostrukturerade intervjun där man inte använder sig av någon som helst intervjuguide valdes bort eftersom jag är en relativt oerfaren intervjuare (Christensen, et al., 2001). Patton (2002) menar att om man genomför en undersökning med hjälp av öppna frågor har man möjlighet att fånga upp åsikter utan att begränsa och vinkla dessa med i förväg bestämda frågor. Eftersom målet med undersökningen var att ta reda vilka åsikter revisorerna har om det valda ämnet, har jag formulerat öppna frågor. Frågorna delade jag upp i fyra kategorier för att på så sätt hålla mig inom ramen för mitt ämne, se bilaga 1 och 2. Dock ställde jag frågorna efter de svar jag fick. På detta sätt ställdes samma frågor till alla respondenter, medan ordningsföljden på frågorna varierade. Trost (2005) menar att kvalitativa intervjuer vanligtvis präglas av hög grad av strukturering och låg grad av standardisering. Låg grad av standardisering innebär att man ställer frågorna i den ordning som passar in i situationen. Man ska låta respondenten styra ordningsföljden i samtalet och frågorna skall ställas efter de givna svaren. Dock skall studien vara strukturerad så att den handlar om en och samma sak.

Vid första kontakten med respondenterna informerades de om vad undersökningen handlar om och att intervjun kommer att vara i en timme. Respondenterna tillfrågades även om de vill att intervjun behandlas konfidentiellt, vilket innebär att deras anonymitet garanteras i uppsatsen. Med anonymitet menas att det inte kommer att vara möjligt att känna igen respondenten. Konfidentialitet innebär att ingen får reda på vem av respondenterna som har svarat vad (Trost, 2005). Fem av de sex respondenter som medverkade i undersökningen ville inte vara anonyma. Enligt Christensen, et al. (2001) kan intervjuarens beteende och tonfall och hur dessa uppfattas av respondenten påverka respondentens svar. För att minska risken att mitt uppträdande påverkar respondenternas svar skickade jag intervjuguiden till dem några dagar före intervjun. På detta sätt fick respondenterna möjlighet att tänka igenom sina svar.

2.3 Val av respondenter

Valet av respondenter är en viktig faktor i en undersökning. Vilken urvalsmetod man väljer beror på undersökningens problemformulering och syfte. Om man vill uppnå ett generaliserbart resultat så som vid kvantitativa undersökningar använder man sig av sannolikhetsurval. Vid sannolikhetsurval väljs respondenterna slumpmässigt, där alla respondenter från en population har lika stor chans att komma med i urvalet (Christensen, et al., 2001). Eftersom syftet med undersökningen är att uppnå en djupare förståelse för det studerade ämnet ansåg jag att det är lämpligare att göra ett strategiskt urval som är ett icke-sannolikhetsurval. Icke-sannolikhetsurval är vanligt vid kvalitativa undersökningar där det är viktigt att respondenterna har goda kunskaper om det valda ämnet. Därför görs här strategiskt urval ur populationen, där undersökarens bedömning har stor betydelse, då det är den som avgör vilka personer som skall ingå i urvalet (Christensen, et al., 2001).

Vid valet av internrevisorer var utgångspunkten bolag med egen internrevision som följer anvisningarna för den Svenska koden för bolagsstyrning. För att få tag på internrevisorer som passar min studie, utgick jag från Stockholmsbörsens hemsida, från vilken jag fick information om vilka bolag som berörs av anvisningarna i bolagskoden. Därefter tog jag kontakt med dessa bolag och frågade om de har en internrevisionsavdelning samt internrevisor. Efter detta kontaktade jag internrevisionschefen på de bolag som hade internrevisionsavdelning. Vilket resulterade i följande företag/internrevisionschefer: Ericssons internrevisionschef Peter Jurén, Skandia Liv's internrevisionschef Carina Petersen Malmström och Gambros internrevisionschef Anders Blomkvist.

Utifrån ovanstående bolags hemsidor tog jag reda på vem som är externrevisor på respektive bolag, samt på vilken revisionsbyrå de arbetar. Sedan tog jag kontakt med respektive revisionsbyrås studentansvarig som hjälpte mig komma i kontakt med revisorerna. Då dessa externrevisorer inte hade tid att bli intervjuade, hjälpte mig de studentansvariga personerna att komma i kontakt med andra externrevisorer som arbetar med andra bolag som följer bolagskoden. Dock arbetar inte externrevisorn från Öhrlings PricewaterhouseCoopers för närvarande med bolag som följer bolagskoden. Intervjun genomfördes ändå eftersom jag ansåg att revisorns mångåriga erfarenhet bidrog till relevanta svar. De externa revisorerna är Carl Lindgren på KPMG, Lars Wennberg på Öhrlings PricewaterhouseCoopers och respondent A på revisionsbyrån X.

Jag anser att dessa sex intervjuer ger mig tillräcklig relevant information för att jag skall kunna besvara mina problemfrågor och uppnå syftet med undersökningen.

2.4 Trovärdighet

I en kvalitativ undersökning är det intervjuaren som är mätinstrumentet. Därför är trovärdigheten i undersökningsmetoden relaterad till intervjuarens bedömningsförmåga som speglas av dennes erfarenheter, personliga åsikter och kunskap (Patel och Davidson, 2003; Patton, 2002). Val av plats, var intervjun skall ske är viktig för trovärdigheten på den insamlade datan. Naturligtvis har alla platser både för- och nackdelar eftersom miljön kan inverka på hur respondenten agerar och svarar (Trost, 2005). För att få så sanningsenliga svar som möjligt, vilket man uppnår om respondenterna känner sig avspända och trygga lät jag respondenterna bestämma både tid och plats för intervjun.

2.4.1 Reliabilitet

Reliabiliteten i en kvalitativ undersökning handlar om i hur stor grad undersökningsresultatet kan upprepas vid ett senare tillfälle (Christensen et al., 2001). Jag är medveten om möjligheten att mina respondenter kan besvara de ställda frågorna annorlunda vid ett senare tillfälle. Patel och Davidson (2003) menar att detta inte är tecken på låg reliabilitet, eftersom kvalitativa undersökningar är situationsanpassade. Det är viktigare att fånga den unika situationen än att alltid få samma svar.

Vid en kvalitativ intervju skall intervjuaren vara uppmärksam på respondentens kroppstryck och tonfall (Trost, 2005). För att öka reliabiliteten i min undersökning spelade jag in samtliga intervjuer, för att under analysarbetet kunna gå tillbaka och lyssna på dessa så många gånger jag behöver, för att försäkra mig att jag har uppfattat svaren rätt. Under intervjuernas gång förde jag stödanteckningar på mina observationer och direkt efter varje intervju skrev jag ner min helhetsbild av intervjun.

Patel och Davidson (2003) anser att om registreringarna av svaren stämmer överens med observationerna ökar reliabiliteten på undersökningen. Dock är jag medveten om att min erfarenhet och bedömningsförmåga kan ha färgat undersökningen.

2.4.2 Validitet

Validiteten i en kvalitativ undersökningsmetod handlar om att ta reda på hur den intervjuade upplever ett fenomen (Trost, 2005). Patel och Davidson (2003) menar att validiteten i en kvalitativ undersökning gäller forskningsprocessens samtliga delar. Validiteten i datainsamlingen handlar om forskaren har lyckats samla in tillräcklig data för att kunna göra en trovärdig tolkning av fenomenet. För att höja validiteten i min undersökning utgick jag från tidigare studier, samt litteratur inom det valda området vid utformandet av problemfrågorna och intervjuguiden. För att vara säker på att jag intervjuar rätt personer, tog jag kontakt med svenska börsnoterade bolag som följer anvisningarna i den svenska koden för bolagsstyrning och tog reda på om de har internrevision. Därefter tog jag kontakt med tre internrevisorer från tre av bolagen som hade internrevision, där ett av bolagen inte behövde, men ändå har valt att följa anvisningarna i den svenska koden. Från bolagens hemsidor tog jag reda på vilka deras externrevisorer är och på vilken revisionsbyrå de är anställda. Sedan tog jag kontakt med respektive revisionsbyrå. Tyvärr var det inte möjligt att komma i kontakt med bolagens externrevisorer, därför tog jag kontakt med andra externrevisorer som arbetar med andra bolag som följer anvisningarna i koden. Då det uppstod missförstånd i kontakten med Öhrlings PricewaterhouseCoopers revisionsbyrå, där en konsult ställde upp på intervju som senare hjälpte mig att komma i kontakt med en externrevisor från samma revisionsbyrå, genomfördes intervju med en externrevisor som för närvarande inte arbetar med bolag som följer anvisningarna i koden. Intervjun genomfördes ändå då jag ansåg att

externrevisorernas många åriga arbetslivserfarenhet bidrog till relevanta svar. Jag anser att samtliga respondenters svar är tillförlitliga då alla har bred erfarenhet och kunskap om ämnet.

2.5 Bearbetning av det insamlade materialet

Patel och Davidson (2003) menar att den främsta skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ undersökningsmetod är tillvägagångssättet att utveckla, bearbeta och analysera den insamlade informationen. Vid kvantitativ undersökningsmetod använder man sig av statistiska mätningar medan man i det kvalitativa tillvägagångssättet, använder sig av intervjuer och tolkande analys av det insamlade materialet. Eftersom jag har valt att genomföra undersökningen med hjälp av personliga intervjuer är det jag som är mätinstrumentet. Jag är medveten om att min kunskap om ämnet, samt min förståelse är ett viktigt verktyg i tolkningen av den insamlade materialet.

En viktig del i en undersökning är att kunna relatera teori till verklighet (Patel & Davidson, 2003). Då jag ville undersöka om införandet av den svenska bolagskoden har påverkat samarbetet mellan revisorerna, utgick jag från den empiriskt insamlade materialet, det vill säga intervjuerna och satte dem i relation till teorin.

En annan viktig del i undersökningsprocessen är hur man tolkar det insamlade materialet (Patel & Davidson, 2003). Efter varje genomförd intervju skrev jag ut den inspelade intervjun samt mina anteckningar för att på så sätt få helheten av denna. Sedan försökte jag dela in intervjun i olika delar för att senare kunna ställa dessa delar i relation till varandra mellan intervjuerna från samma yrkesgrupp. Därefter granskade jag de olika delarna från de olika yrkesgrupperna och satte dem i relation till varandra för att slutligen kunna bilda mig en åsikt om det undersökta problemet.

2.6 Källkritik

Tillförlitligheten hos de använda källorna skall granskas noga. Man skall kontrollera äktheten hos källan, det vill säga att den inte är förfälskad (Ejvegård, 2003). I undersökningen har jag använt mig av orginalkällor. Då delar av referensramen utgjordes av fackböcker, artiklar från vetenskapliga tidningar, lagar, rekommendationer och standarder, samt statliga offentliga utredningar anser jag att referensramen innehåller tillförlitlig information.

Ejvegård (2003) anser att det är viktigt att fakta samlas från nyare primärkällor då dessa innehåller mera dagsaktuella fakta, samtidigt som gammal viktig fakta inte glöms bort. Ejvegård resonerar även kring att det är bättre att använda böcker skrivna nära in på en händelse än böcker skrivna långt efter på grund av glömskefaktorn. Samtidigt som han påpekar att så inte alltid är fallet. I vissa fall kan en senare reviderad tolkning av en händelse vara mer tillförlitlig.

Vid sammanställningen av referensramen har jag försökt att i största möjliga mån använda mig av nyare källor. Dock har jag använt även äldre källor då jag ansåg att de var relevanta för undersökningen.

För att tillförsäkra mig om att jag har uppfattat respondenternas svar rätt, har jag låtit dem granska utskriften av deras svar. Dock var externrevisorn på KPMG inte intresserad av att granska utskriften. Därmed anser jag att jag även säkerställt tillförlitligheten hos den empiriskt insamlade materialet.

3 Referensram

I detta kapitel behandlas agentteorin, svensk kod för bolagsstyrning, internkontroll, internrevision och externrevision. Vidare behandlas samarbetet mellan intern och externrevisor och tidigare studier. Kapitlet avslutas med en summering av referensramen.

3.1 Agentteorin

Agentteorin behandlar relationen mellan två parter i en affärssituation. Där den ena parten, principalen, ger den andra parten, agenten, i uppdrag att tillvarata hans/hennes intressen. Agenten får alltså i uppdrag att arbeta på ett sätt som kommer att gynna principalen (Catasús & Gröjer, 2005; Haglund et al., 2005; McCall, 2002). I de flesta aktiebolag är förvaltningen av bolaget skilt från ägandet och där är ägarna principaler och styrelsen agent. Styrelsen får i uppdrag att tillvarata ägarnas intresse och därmed maximera deras välbefinnande (Diamant, 2004). I dessa bolag blir även styrelsen mer distanserad från den detaljerade förvaltningen av bolaget (Nixon, 2005). McCall (2002) anser att i dessa bolag kan man tillämpa agentteorin även i relationen mellan styrelsen och verkställande direktören, där styrelsen är principalen och verkställande direktören agenten. Verkställande direktören skall i detta fall tillvarata styrelsens intressen och följa deras instruktioner. Samtidigt finns det en intressekonflikt mellan dessa parter, där alla vill maximera sitt eget välbefinnande (Diamant, 2004).

Artsberg (2003) menar att agentteorin utgår ifrån antaganden i traditionell ekonomisk teori, där aktörerna handlar rationellt utifrån deras egna ekonomiska intresse. Principalen anlitar en agent bara om den ekonomiska nyttan överstiger kostnaderna och för att få agenten att agera i dennes bästa erbjuder principalen olika typer av förmåner och ersättningar. Om dessa förmåner och ersättningar är knutna till vinstnivån är det sannolikt att agenten väljer en redovisningsmetod som visar högre vinst och därmed ökar sin egen nytta.

Förväntningen att agentens egna intressen skiljer sig från principalens, kallas agentrisk (Cossierat, 2004). Diamant (2004) menar att principalerna kan minska agentrisken och säkra agentens lojalitet på två sätt, nämligen genom belöning eller övervakning. Dock anser han att det är svårt att finna ett effektivare och billigare belöningsystem än övervakning, där övervakningens effektivitet går ut på att bristande lojalitet hos agenten leder till sanktioner.

För att kunna åstadkomma en övervakningsmekanism som ger en tillfredställande insyn i bolaget, måste principalerna anställa en oberoende part som skall tillförsäkra dem att agenten agerar på bästa sätt och i linje med lagar, regler och normer för att uppnå och tillvarata deras intressen (Diamant, 2004; McCall, 2002). Principalerna anlitar en revisor som skall tillförsäkra dem att de siffror och berättelser som presenteras ger en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning och förvaltning (Artsberg, 2003). Ägarna har externrevisorerna som oberoende part som skall tillförsäkra dem att agenten (styrelsen) tillvaratar deras intressen och styrelsen i sin tur använder sig av internrevisorerna för att tillförsäkra agentens (verkställande direktörens) lojalitet (McCall, 2002).

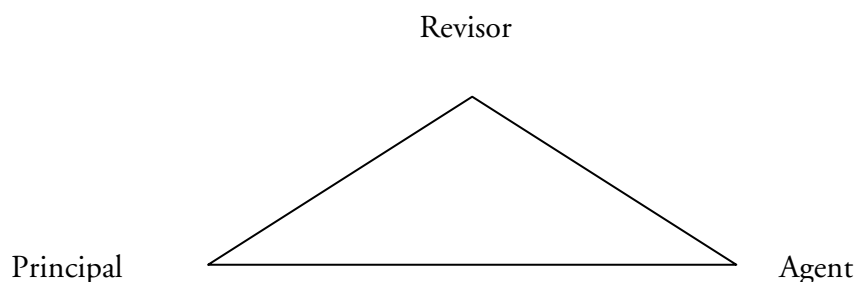


Fig. 3.1. Agentprincipalförhållandet på redovisningsområdet

Catasús och Gröjer (2005) anser att externrevisorn är en viktig aktör i samspelet mellan principalen och agenten. Eftersom många ägare i stora bolag inte utövar direkt kontroll av hur bolaget styrs blir externrevisorns roll att försäkra dem att deras intressen tillvaratas. Medan Vesey (2006) anser att internrevisorns uppgift är att försäkra styrelsen att bolaget har tillräckligt med kontroller så att potentiella risker upptäcks, samt ge förslag till förbättringar av de olika systemen. Om bolagen styrs på lämpligt sätt kommer ägarnas krav på avkastning på det investerade kapitalet att tillgodoses (Catasús & Gröjer, 2005). Marknadens förtroende för förvaltningen av bolagen kommer att upprätthållas och därmed kommer ett fungerande näringsliv att bevaras (Larsson, 2005; Svernlöv, 2005).

Svernlöv (2005) anser att bolagsstyrning är föreskrifter om hur bolag skall styras och ägas. Den syftar till strukturen och relationen mellan bolagsorganen, så som styrelsen, verkställande direktören och revisorn gentemot anställda, kunder, leverantörer, aktieägare och andra intressenter (Cossierat, 2004). Bolagsstyrning ”handlar om att styra bolag på ett sådant sätt att de uppfyller ägarnas krav på avkastning på det investerade kapitalet...” (SOU 2004:130, s. 4). Man kan säga att bolagsstyrning bygger på agentteorin, där styrelsen skall tillvarata ägarnas intressen och därmed maximera deras välbefinnande. Externrevisorn skall alltså bidra till ökad tilltro för förvaltningen av bolaget genom att kvalitetssäkra det granskade materialet (Diamant, 2004). Diamant (2004) menar att ägarna (principalerna) och andra intressenter i ett bolag använder revisorn, det vill säga externrevisorn som ett verktyg för att försäkra agentens lojalitet. McCall (2002) ser däremot internrevisorn som styrelsens verktyg för att försäkra verkställande direktörens lojalitet.

Gray och Manson (2005) menar att agentteorin antar att granskning av bolagets rapporter av en från bolaget oberoende part så som externrevisorn är den mest kostnadseffektiva övervakningsredskapet. Enligt FAR (2006) skall externrevisorn kontrollera och kvalitetssäkra att rapporterna om företagets förvaltning och ekonomiska situation är riktig. Den skall enligt 20§ Revisorslagen självständigt och opartiskt utföra sina uppdrag, han/hon skall vara oberoende. Krav på oberoende ställs även på internrevisorn då denna förväntas vara objektiv i sitt arbete (IRF, 2004). I internrevisorns arbetsuppgifter kan bland annat, ingå att granska ekonomisk och övrig information av företagets verksamhet (FAR, del 2, 2006). Det kan uppfattas som att både extern och internrevisorn har en granskande funktion. Därför kan McCalls (2002) syn på internrevisorn som ett oberoende och neutralt övervakningsredskap anses vara tillämplig i relationen mellan agenten och principalen.

Rapporterna från internrevisorn, så som identifiering av potentiella risker i system och kontroller, samt åtgärder är till för styrelsen, så att de kan se att verkställande direktören agerar i deras intresse (McCall, 2002). Den strikta agentteorin utgår från att de rapporter från externrevisorn, så som revisionsberättelsen är till för ägarna och att externrevisorn agerar i deras intresse (Gray & Manson, 2005). Artzberg (2003) argumenterar för att synsättet att externrevisorn är aktieägarnas representant har frångåtts, till att revisorerna framhåller sig själva som samhällsintressets representanter. Detta för att framhäva sin oberoende och neutrala ställning. Diamant (2004) anser att även externrevisorn kan avvika från sin plikt att tillvara-

ta principalens intresse och därför måste även denne övervakas, men om ägarna skulle ha denna övervakningsfunktion skulle det uppstå nya övervakningskostnader. Dessa kostnader existerar inte i och med att externrevisorns oberoende krav har lagreglerats. Syftet med oberoenderegleringen är att försäkra externrevisorns lojalitet.

3.2 En svensk kod för bolagsstyrning

Syftet med införandet av bolagskoden är att den skall bidra till förbättrad styrning av svenska börsnoterade bolag men även tjäna som förebild för andra typer av bolag med spritt ägar- eller allmänt intresse. Den skall leda till ett välfungerande näringsliv och ökat förtroende för förvaltningen av bolagen både nationellt och internationellt (Svernlöv, 2005). Även på FAR-dagen 2005 enades man om att koden är viktig för de svenska bolagen då den underlättar att fånga internationella investerares intresse för bolagen (Balans, nr, 1, 2006, s. 42)

Att den svenska koden för bolagsstyrning infördes först under 2005 betyder inte att det inte har existerat regler för bolagsstyrning. Flera av dessa regler har reglerats i aktiebolagslagen. Näringslivets självregleringsorgan har också fortlöpande i sina respektive regelverk infogat bestämmelser gällande bolagsstyrning. Riktlinjer om ägarrollen har tills nu utarbetats självständigt av större ägarinstitutioner. Förtroendekommissionen och andra organ i näringslivet kom dock överens om att en heltäckande sammanställning och utvidgning, med utgångspunkt i befintliga regler är nödvändig för att förbättra bolagsstyrningen i bolagen (Svernlöv, 2005).

Vad som anses vara god bolagsstyrning finns inte definierat eller lagstadgat inom EU. Istället har EU kommissionen rekommenderat att alla länder skall fastställa egna bolagskoder. Dessa koder skall följa principen ”följa eller förklara”, vilket innebär att företag som inte följer bestämmelserna skall förklara och motivera avvikelser från reglerna. USA har däremot valt att reglera bolagsstyrningen genom regelverket Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Svernlöv, 2005).

Principen följa eller förklara kan i vissa fall leda till en bättre bolagsstyrning. Koden ger en generell bild av vad som anses vara god bolagsstyrning, men alla regler passar inte alla bolag. Eftersom koden tar hänsyn till att bolag är olika och ger företagsledningen flexibilitet att tillämpa koden i den mån den passar bolaget, läggs stor vikt vid motiveringen till avvikelserna. Hur avvikelserna skall motiveras eller vem som avgör om förklaringarna är godtagbara finns inte reglerat i koden. Kodgruppen lämnar ansvaret angående avvikelsernas motivering till styrelsen och förutsätter att marknaden såsom investerare och andra aktörer skall ta ställning till om motiveringen är godtagbar. Dock kommer Stockholmsbörsens övervakningsfunktion att kontrollera bolagens tillämpning av koden (SOU 2004:130). Om avvikelserna står i strid med avtal med börser eller andra handelsplatser kan företaget drabbas av civilrättsliga sanktioner (Svernlöv, 2005).

Koden behandlar regler angående ägarnas direkta och/eller indirekta styrning av bolaget, såsom arbetsfördelningen och samspelet mellan organen. Dessutom behandlas riktlinjer för rapportering till de olika intressenterna. Reglerna i koden är främst riktade till styrelsen. Det finns även regler riktade till verkställande direktören, revisorerna och bolagsstämman eftersom även dessa organ anses vara en del av bolaget (Larsson, 2005; Svernlöv, 2005).

De regler som berör den externa revisorn och revision avser arvoden, bakgrund och information om revisorn samt utvärdering av revisionsinsatsen. Informationen om revisorn skall finnas i kallelsen till bolagsstämman samt bolagets hemsida och i bolagsstyrningsrapporten och skall innehålla information som har betydelse för aktieägarna för att kunna bedöma re-

visorns kompetens och oberoende. Utvärderingen av revisionsinsatsen skall göras av både valberedningen och revisionsutskottet och en redogörelse om hur utvärderingen har genomförts skall lämnas i bolagsstyrningsrapporten (Skog, 2005)

EU:s forum för bolagsstyrning anser att det är styrelsens ansvar att avge bolagsstyrningsrapporten och att revisorn bör bara kontrollera rapportens existens och eventuellt missbruk av fakta (FAR INFO, 2006).

Enligt avsnitt 3.8.2 i koden skall styrelsen utan närvaro av någon från bolagsledningen träffa revisorn minst en gång per år (Skog, 2005). För att förbättra den interna kontrollen och kvalitén på den externa revisionen har det införts ett krav i koden på styrelsen att inrätta ett revisionsutskott. Revisionsutskottet i små bolag kan bestå av hela styrelsen, medan på stora bolag av en del av styrelseledamöterna. Revisionsutskottets uppgift är bland annat att bidra till ökad samordning mellan den interna och externa revisionen, samt bedömning och utvärdering av revisionsinsatsen (Grünberg & Hägg, 2005).

Styrelsen har fått ökat ansvar för rapportering. Den skall upprätta särskilda rapporter om bolagsstyrning och den interna kontrollen (Grünberg & Hägg, 2005). Enligt SOU 2004:130 skall styrelsen se till att företaget har en väl fungerande intern kontroll. Den skall årligen utvärdera hur den interna kontrollen är organiserad och hur den har fungerat. Styrelsen skall även årligen utvärdera behovet av att inrätta en internrevisionsfunktion. Väljer de att inte inrätta en sådan funktion skall de motivera sitt val i internkontroll rapporterna. I koden står det även att revisorn skall granska styrelsens rapport om den interna kontrollen och avge en särskild granskningsberättelse i bolagsstyrningsrapporten (Skog, 2005).

3.3 Intern kontroll

Haglund, Stureson och Svensson (2005) anser att intern kontroll är ett verktyg för att säkerställa de system och rutiner vilka avser styra bolaget och ekonomin. En god intern kontroll innebär att bolaget har väl planerade och fungerande kontroller och uppföljningsprocesser samt ändamålsenliga och dokumenterade styrdokument. Redovisningen skall vara tillförlitlig och rättvisande och gällande lagstiftning och styrande dokument skall följas. Spira (2003) anser att intern kontroll är ett sätt att förebygga finansiell brottslighet och ett skydd mot inkompetens.

Haglund et al., (2005, s. 22) definierar intern kontroll så som:

”En målmedveten styrningsprocess som syftar till att påverka organisationens beslut och beteende i riktning mot önskat resultat, effektivitet och ekonomisk ställning.”

En förutsättning för en välfungerande intern kontroll är en utbredd kunskap inom personalen om dess syfte. Den skall vara en integrerad del i de olika styrsystemen inom bolaget och tjäna som skydd mot misstankar mot bolagets förvaltning. Med styrning menas samordning och planering av arbetsuppgifter, samt uppföljning och kontroll. En god intern kontroll innebär att bolaget har kunskap om styrprocessen (Haglund et al., 2005).

Det är av stor vikt att företagens interna kontroller övervakas på ett lämpligt sätt. Därför har internrevisionen fått allt större betydelse. Den fungerar som en granskningsfunktion som skall övervaka internkontrollfunktionerna på ett företag (SOU 2004:47). För externrevisorn är de interna kontrollerna för utformningen av finansiella rapporter viktigast, men även andra relaterade kontroller så som icke finansiella rapporter och finansiella rapporter som har internt syfte och behandlar prestation och budget (Cossarat, 2004).

Ansvar för rapporter om bolagets interna kontroller ligger främst hos styrelsen. Till sin hjälp skall styrelsen ha en särskild granskningsfunktion, så som internrevision som skall övervaka de olika intern kontrollfunktionerna. Denna granskningsfunktion skall vara en separat avdelning på företaget, bestående av revisionskunniga personer som rapporterar direkt till ledningen. Därefter skall styrelsens rapporter granskas av en från bolaget oberoende revisor (SOU 2004:47). Ramsey Brufer påpekar på FAR-dagen 2005 att det är viktigt att det finns en dialog mellan revisorn och styrelsen om innebörden och kraven på internkontrollen, eftersom företag ännu inte har hittat strukturerna (Balans, nr, 1,2006, s. 42). Revisorn ska granska styrelserapporterna och lämna redogörelse för utfört arbete men inte lämna egen uppfattning om rapporten vad gäller internkontroll. FAR förväntas presentera ett nytt förslag till rekommendation under år 2006 för granskning av internkontrollrapporter, där revisorn avger sin egen uppfattning om rapporten (Balans, nr, 1,2006, s.14-16).

3.4 Internrevisor och revision

Internrevisionen har förändrats mycket under de senaste 30 åren. Förr jobbade internrevisionen med att dubbelkolla finansiella transaktioner och var sedd mer som en avstjälpningsplats för personer som inte riktigt passade in någon annanstans inom bolaget. Men nu har man kommit mer och mer ifrån den synen. Internrevisionen har idag en viktig funktion inom bolagen och blivit en attraktiv profession. Idag arbetar internrevisionen med att implementera och utvärdera relevanta kontroller inom bolagen som skall upptäcka potentiella risker som en del av bolagens strategi (Picket, 2004). I FAR, del 2, (2006) anses internrevisorns roll vara att agera som assistent åt företagsledningen för att den effektivt skall kunna utföra sina åtaganden. Medan i FAR (2006) anses dennes roll vara att kontrollera verksamheten som bedrivs, samt effektiviteten .

En internrevisor är anställd i företaget, enligt FAR, del 2 (2006) beror internrevisionens roll på företagets storlek och företagsledningens mål. Därför kan dess arbetsuppgifter variera från företag till företag, men kan innefatta följande åtgärder.

- Att granska, samt övervaka redovisningssystem och system för intern kontroll inom alla avdelningar på företaget.
- Att granska ekonomisk och övrig information av företagets verksamhet.
- Granskning av verksamhetens ändamålsenlighet, effektivitet och ekonomi.
- Att kontrollera att lagar och föreskrifter följs, samt företagsledningens målsättningar.

Enligt RS 610 kan inte internrevisionen uppnå samma grad av oberoende som extern revisorerna, eftersom internrevisionen är en del av företaget (FAR, del 2, 2006). Enligt IRF (2004) skall internrevisionen vara oberoende och internrevisorn förväntas vara objektiv i sitt arbete. Enligt den svenska koden för bolagsstyrning borde företag ha en internrevision. Har de inte det skall de varje år utvärdera behovet av funktionen och motivera sitt ställningstagande (SOU 2004:130)

3.5 Externrevisor och revision

En externrevisors roll är att kontrollera och kvalitetssäkra att den information ledningen lämnar om företagets förvaltning och ekonomiska situation är riktig. Hans/hennes arbete är viktigt för alla intressenter, så som ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, samt stat och kommun. För att kunna avlägga en revisionsberättelse, där revisorn uttalar sig om bokföringen, årsredovisningen och företagsledningens förvaltning måste revisorn försäkra sig om att lagar och regler för bokföring, årsredovisning och förvaltning är uppfyllda. Detta

gör han/hon genom att samla in och granska tillräcklig och ändamålsenlig information (FAR, 2006). Enligt RS 240 skall revisionen planeras utifrån risken för oenigheter och fel. Den skall då läggas upp så att möjligheten för att sådana oenigheter och fel upptäcks ökar (FAR, del 2, 2006).

I hur stor utsträckning internrevisorns arbete ligger till grund för omfattningen och karaktären av externrevisorns åtgärder beror på vad internrevisorn gör. Då internrevisorns arbetsuppgifter skiljer sig från företag till företag. Skall externrevisorn skaffa sig tillräcklig kunskap om internrevisionens verksamhet och bedöma internrevisionsfunktionen. Områden som är av vikt för bedömningen av internrevisionsfunktionen enligt RS 610 är följande.

- Internrevisionens ställning i företaget, samt dess förmåga att vara objektiv.
- Omfattningen av internrevisionens arbetsuppgifter.
- Om internrevisionens rekommendationer följs av företagsledningen.
- Vilken utbildning och kompetens internrevisorn besitter.
- Ledning, planering, uppföljning och dokumentation av internrevisionen.

Bedömning och testning av internrevisionsfunktionen underlättar för externrevisorn att avgöra användbarheten av internrevisionens insatser i sitt eget arbete. Genom regelbundna möten och diskussioner skall extern och internrevisorn komma överens om hur och när internrevisionen skall ske, samt omfattningen av revisionen, granskningsområden, metoder för stickprov, dokumentation och rutiner (FAR, del 2, 2006).

3.6 Samarbetet mellan intern och extern revisorn

Richards (2003) menar att hur effektivt ett bolag styrs beror på hur väl samarbetet mellan styrelsen, externrevisorn och internrevisorn fungerar. Styrelsen är den som har det yttersta ansvaret för den interna kontrollen och redovisningen. Därför bör revisorerna ha en nära relation med styrelsen där revisionsarbetet samt samordningen mellan den interna och externa revisionen diskuteras. Finns ett revisionsutskott inrättat, sker diskussioner som rör revisionsområdet med utskottet, samtidigt som kontakten med styrelsen behålls (FAR, 2006). Richards (2003) tycker att den mest prövande situationen i denna relation är samarbetet mellan intern och externrevisorn. Vilken typ av samarbete dessa två har beror bland annat på hur stor internrevisionsavdelning företaget har, samt dess resurser och mål. Han anser att ett effektivt samarbete mellan revisorerna skulle leda till minskat dubbelarbete. Enligt FAR (2006) är det vanligt med ett nära samarbete mellan revisorerna, då den externa revisorn kan använda sig av internrevisorns granskning för att fullfölja sina åtaganden.

Richards (2003) talar om fyra olika typer av relationer som kan uppstå mellan intern och externrevisorn. Inget samarbete, kostnad-nyttasamarbete, delat samarbete och partnerskap.

3.6.1 Inget samarbete

När intern och externrevisorns arbetsuppgifter är klart definierade och separerade finns det inget samarbete mellan dem. Detta arbetssätt kan vara fördelaktigt när storleken på internrevisionsavdelningen eller omfattningen av arbetsuppgifterna kräver stora resurser. Revisorerna har då ett informellt samarbete genom möten och informationsutbyten. Deras arbetsuppgifter är inte samordnade och de erbjuder inte stöd till varandra. Fördelen med detta arbetssätt har uppvisats mest i internrevisionsarbetet vilket fokuserar på företagets behov. Externrevisorns arbete är inriktat på att säkerställa att de finansiella rapporterna är korrekta, samt delge företagsledningen och revisionskommittén finansiell rådgivning i nya redovisningsuttalanden. Här är revisorernas arbetsuppgifter tydligt separerade.

3.6.2 Kostnad-nytta samarbete

Både de interna och externa revisorerna engagerar sig i stödjande, samordnande och delande aktiviteter med varandra vilket leder till ökat värde för företaget. Externrevisorn överläter till internrevisorn att utföra preciserade arbetsuppgifter. Genom ett nära samarbete med ledningen bestäms vilka externrevisionsaktiviteter internrevisorn kan utföra för att på detta sätt minska externrevisionskostnaderna. Internrevisionsavdelningar som är engagerade i denna typ av samarbete är fokuserade på resultat och kostnadsnytta. Nackdelen med denna typ av samarbete är att det inte visar de omätbara fördelarna så som informationsutbyte och de nätverk som internrevisorerna har utvecklat som kan användas för att påskynda externrevisorns arbete.

3.6.3 Delat samarbete

Intern och externrevisorn samordnar sina arbetsuppgifter för att kunna maximera resursanvändningen. Revisorerna har ett nära samarbete med regelbundna möten, där information i form av revisionsplaner och rapporter utbytes. Detta informationsutbyte möjliggör för båda parterna att lägga till informationen i sin planering. I denna typ av samarbete vet internrevisorn vilka områden som kommer att granskas, tillvägagångssättet och resultatet av granskningen. Externrevisorn är i sin tur upplyst om områden som internrevisorn granskar samt resultatet av arbetet. Nackdelen med denna typ av samarbete är avsaknaden av långsiktig planering vilket bidrar till sämre samordning av arbetsuppgifterna.

3.6.4 Partnerskap

Denna typ av samarbete kännetecknas av regelbunden kommunikation och planering mellan revisorerna. Områden som berörs är bland andra utvärdering av nya lagar och regler, samt kontrollfunktioner och riskområden. Här genomförs alla aktiviteter av gemensamt intresse tillsammans. Målet är att säkerställa att synergieffekterna från samarbetet överskuggar skillnaderna i arbetets omfattning och fokus. Till följd av ett fritt kunskapsflöde mellan revisorerna, har denna typ av samarbete lett till att både utförandet och resultatet av den interna och externa revisionen är bättre samordnade.

I samplaneringen av intern och externrevisorns arbetsuppgifter lägger Richards ansvaret på internrevisorerna. Han anser att efter att internrevisorn har skapat sig en bild av vilken relation han/hon vill ha med externrevisorn skall den förstnämnda utveckla strategier för att uppnå den önskade relationen. Först skall den nuvarande relationen granskas och sättas mot den önskade relationen för att identifiera vad som behöver förbättras. Vidare skall den sätta upp både lång och kortsiktiga mål på områden som behöver förbättras. Richards anser att nyckeln i implementeringen av strategier för förbättrat samarbete är en öppen diskussion mellan extern och internrevisorn. Vidare skall internrevisorn skapa en klar definition på relationen som innehåller preciserade arbetsområden, som skall godkännas av externrevisorn, revisionsutskottet och ledningen. För att försäkra sig om att arbetet mot ett förbättrat samarbete fortskrider enligt plan skall alla aktiviteter dokumenteras och diskuteras på regelbundna möten.

3.7 Tidigare studier

Jensen och Paynes (2003) studie visar att många företagsledare väljer att anställa lågutbildade interna revisorer eller att inte anställa internrevisorer överhuvudtaget. Istället arbetar företagsledningen mer med externa revisorer som har stor kunskap inom branschen. Detta motiverar ledningen med att de genom att arbeta på detta sätt sparar pengar. Företagen har

redan höga kostnader på grund av ökade krav på de interna kontrollerna. Att upprätta internrevisionsavdelning blir ännu en kostnad för företagen och därför väljer många företag att inte ha det. De ersätter internrevisorn med en extern och därmed får de en bättre kvalitet på revisionen.

När revisionen kräver stor bransch – specifik kunskap är ett nära samarbete mellan intern och externrevisorn att föredra. Ledningen skall i dessa fall uppmuntra sin internrevisor att medverka mer i externrevisorns arbete för att på detta sätt uppnå en mer effektiv revision (Morrill & Morrill, 2003; Vikström & Ögren, 2004). Ledningen borde strukturera internrevisionsavdelningen efter externrevisorns professionella krav (Morrill & Morrill, 2003). Pelfrey och Peacock (1990) menar att ökad kommunikation inom den interna avdelningen och med företagsledningen leder till en bättre relation mellan intern och externrevisorn.

Mautz (1985) studie visade att på de företag där internrevisorerna saknar stöd från företagsledningen trots deras höga kompetens, tyckte inte internrevisorerna om att arbeta med externrevisorer eftersom de upplevde att externrevisorerna uppträdde överlägset trots sin lägre arbetslivserfarenhet. Externrevisorernas granskning av företags finansiella rapporter baseras oftast på internrevisorernas arbete. Haron, Chambers, Ramsi och Ismail (2003) menar att detta arbetssätt minskar företagets kostnader. Innan en externrevisor förlitar sig på internrevisorns arbete undersöker den förstnämnda vilken utbildning internrevisorn i fråga har, samt kollar upp internrevisorns tidigare utfört arbete (Al-Twajry, Brierley, och Gwilliam, 2004; Haron et al., 2003) Haron et al. (2003) menar att, för att externrevisorns arbete skall vara kostnadseffektivt borde företagsledningen sätta upp exakta kompetenskrav för internrevisorn, vilka omfattar externrevisorns krav. Al-Twajry et al. (2004) upptäckte att de externa revisorerna ansåg att internrevisorernas oberoende är hotat och i många fall till och med obefintligt, vilket ledde till minskad förtroende för internrevisorn arbete. Dock har de externa revisorerna mer förtroende för internrevisorer som arbetar på företag med väl utvecklade interna kontroller, eftersom dessa företag även har hög kvalificerade internrevisorer. Vidare menar de att externrevisionskostnaderna minskade bara i de fall då externrevisor totalt förlitar sig på internrevisorns arbete.

Om revisorerna har kunskap om varandras uppgifter, samt tillit, ömsesidig respekt och öppen relation kommer de att uppnå ett bättre samarbete. Ett bättre samarbete resulterar i att revisorerna snabbare kan delge varandra information som leder till att bådars arbete effektiviseras. Vidare har det framkommit att bättre samarbete leder till högre kvalitet och lägre revisionskostnader (Månsson & Törnqvist, 2004; Vikström & Ögren, 2004). Samarbetet mellan revisorerna berör främst den interna kontrollen, detta samarbete påverkas dock av graden av förtroende som revisorerna har för varandra. De typer av samarbete som visade sig mest förekommande var, delat samarbete, inget samarbete och kompanjonskap (Månsson & Törnqvist, 2004).

År 2005 undersökte Bäcknäs och Storck förväntade effekter av införandet av de nya reglerna för bolagsstyrning enligt SOX. De ville även undersöka hur dessa regler kommer att påverka den externa revisionens arbete och samarbetet med internrevisionen, samt om den oberoende granskningen av de finansiella rapporterna kommer att förändras. Undersökningen genomfördes med hjälp av personliga intervjuer med fyra externrevisorer, två internrevisorer samt med FAR:s ordförande. I undersökningen framkom att de nya reglerna kommer leda till ökad kompetens på internrevisionen vilket kommer att öka samarbetet mellan revisorerna gällande intern kontroll. De nya reglerna förväntas också förändra externrevisorns arbetssätt, vilket innebär en ökning av revisionsinsatsen, till följd av flera tester av bolagens internkontroller. Studien visar också att de nya reglerna kommer att öka kvalitén på bolagens finansiella rapportering. Eftersom de medverkande bolagen i denna undersökning har koncentrerat sig på implementeringen av SOX, vet man inte vilka effekter den

svenska koden för bolagsstyrning förväntas ha. Författarnas uppfattning är att om man uppfyller SOX regler då uppfyller man också bolagskodens anvisningar.

Dessa studier visar att ett nära samarbete mellan revisorerna leder till högre kvalitet och lägre revisionskostnader. Ett nära samarbete uppstår när det finns en öppen relation mellan revisorerna, förtroende för och kunskap om varandras arbete. Förtroendet handlar om den externa revisorns förtroende för internrevisorns kompetens och vilka kriterier internrevisorn måste uppfylla, för att externrevisorn skall finna hans/hennes arbetsinsatser tillförlitliga. Samarbete mellan revisorerna berör främst den interna kontrollen. Införandet av de nya reglerna för bolagsstyrning enligt SOX förväntas leda till att högre kompetens krav kommer att ställas på de interna revisorerna. Detta kommer att leda till ännu närmare samarbete mellan revisorerna rörande de interna kontrollerna. De nya reglerna förväntas även förändra externrevisorernas arbetssätt, då deras revisionsinsatser förväntas öka.

3.8 Summering av referensramen

Agentteorin behandlar relationen mellan två parter i en affärssituation. För att vara säker att agenten arbetar på ett sätt som gynnar principalen, anlitar principalen en revisor som skall tillförsäkra dem att deras intressen tillvaratas. Man kan säga att bolagsstyrning bygger på agentteorin, då den handlar om hur bolag skall styras så att ägarnas krav på avkastning tillgodoses. Till följd av senare års redovisningsskandaler har en svensk kod för bolagsstyrning införts. Syftet med den är att den skall bidra till förbättrad styrning av svenska börsnoterade företag men även tjäna som förebild för andra typer av bolag med spritt ägande eller allmänt intresse. Den skall även leda till ökad förtroende för förvaltningen av bolagen både nationellt och internationellt. Koden skall följa principen ” följa eller förklara”, vilket innebär att företag som inte följer koden skall förklara och motivera avvikelser från reglerna. Därmed har styrelsens ansvar för rapportering ökat. Den skall upprätta särskilda rapporter om bolagsstyrning och den interna kontrollen. Styrelsen skall även se till att företaget har en välfungerande intern kontroll. En god intern kontroll innebär att bolaget har väl planerade och fungerande kontroller och uppföljningsprocesser samt ändamålsenliga och dokumenterade styrdokument, som skall leda till önskat resultat, effektivitet och ekonomisk ställning. Till sin hjälp skall styrelsen ha en särskild granskningsfunktion så som internrevision, som skall övervaka de olika internkontrollfunktionerna. Denna granskningsfunktion skall vara en separat avdelning på företaget, bestående av revisionskunniga personer, så som internrevisorer som rapporterar direkt till ledningen. Därefter skall styrelsens rapporter granskas av en från bolaget oberoende revisor, det vill säga en extern revisor, som skall uttala sig om bokföringen, årsredovisningen och företagsledningens förvaltning. Då internrevisorns arbete kan ligga till grund för externrevisorns arbete är det viktigt vilken relation dessa två har. Det finns fyra olika typer av relationer som kan uppstå mellan dem, nämligen inget samarbete, delat samarbete, partnerskap och kostnad-nyttasamarbete. Där tidigare studier har visat att de tre första typerna är mest förekommande. Dessa studier visar också på att revisorernas samarbete berör främst den interna kontrollen och att ett välfungerande samarbete leder till högre kvalitet och lägre revisionskostnader. Införandet av SOX förväntas öka samarbetet mellan revisorerna, samt förändra deras arbetssätt. Reglerna i SOX är tvingande för bolagen men det är inte reglerna i den svenska bolagskoden. Då uppstår nyfikenhet om införandet av den svenska koden för bolagsstyrning har haft inverkan på revisorernas arbetssätt.

4 Empiri

I detta kapitel behandlas det empiriska materialet som inleds med en presentation av respondenterna och deras företag. Vidare presenteras intervjuer med tre internrevisorer och tre externrevisorer.

4.1 Internrevision - Ericsson

Ericsson är ett världsledande företag inom telekommunikation och närliggande tjänster. Företaget grundades 1876 i Stockholm och har idag 100 nätverk i 140 länder (www.ericsson.com).

Peter Johren är internrevisionschef på Ericssonkoncernen där han har arbetat i 32 år med olika CFO roller, både i Sverige och utomlands. Dock arbetade han som internrevisor i några år i mitten på 70-talet. Som internrevisionschef har han arbetat i 2 år. Han är inte certifierad internrevisor men har några medarbetare som är det. Totalt certifierade internrevisorer i Sverige är tre personer, sedan har bolaget några certifierade internrevisorer i både USA och Asien.

Johren berättar att Ericsson hade internrevisionsfunktion fram till på slutet på 70-talet, men den började avvecklas under 80-talet för att sedan totalt försvinna under 90-talet. Internrevisionsfunktionen började återutvecklas igen under år 2002 och i januari 2005 blev denna funktion en utomstående funktion och internrevisorn började rapportera till styrelsen det vill säga revisionskommittén (P. Johren, personlig kommunikation, 2006-05-05).

4.1.1 Internrevisorns roll

Johren berättar att hans arbete bygger på ett revisionsprogram som han lägger fram till revisionskommittén varje år. Revisionsprogrammet bygger på i princip olika riskbedömningar, det vill säga hur riskerna generellt ser ut i koncernen och då börjar med de strategiska riskerna som kan handla om bland annat konkurrenter och deras produkter. Sedan föreslår han åtgärder till de potentiella risker som finns i bolagets strategi. Denna plan kallar han för ”den tekniska planen” vilken de sedan bryter ner i olika operativa mål.

Han tycker att ingen människa kan vara oberoende gentemot dem som till slut bestämmer om ens verksamhet, lönesystem och annat. Han anser att internrevisionen fortfarande är en del av företaget, man är anställd i företaget. Han menar att man kan vara oberoende om man på något sätt är en extern part, men i många fall är det svårt även då, för då har man ändå fortfarande ett beroende. Han menar att revisorer säljer sina tjänster och naturligtvis är de oberoende. De är oberoende mot företaget, men de är fortfarande inte oberoende anser han för de vill fortfarande fortsätta sälja sina tjänster.

4.1.2 Bolagskoden

Johren tycker att mycket av det som man kräver i koden har funnits i företagen hela tiden, att man redan hade den typen av dokumentation, man hade den typen av beskrivningar, man jobbade med kontrollerna men hade en annan nivå på dokumentationen. Men att detta försvann under 80 och 90-talet, dels i takt med datoriseringen.

Vidare påpekar han att i och med införandet av bolagskoden, har Ericsson bland andra svenska bolag hamnat i en situation där de både skall följa SOX då de är registrerade på den amerikanska börsen och följa bolagskoden. Han menar att i och med att bolaget måste följa

SOX och det har de gjort sedan 2002 så tillför inte den Svenska koden någonting nytt, vare sig arbetsmässigt eller på annat sätt. Detta eftersom SOX ställer högre krav på bolaget, framför allt på att det skall gå att revidera det man gör och på det området tycker han inte att koden är tydlig. Koden säger att internrapporten skall granskas av revisorn, men Johren anser att revisorerna inte kan granska något som man inte kan granska mot. Han tycker att SOX är mycket tydligare på det området, då det där finns tydliga krav på vad som skall granskas och hur det skall revideras. Detta har lett till mycket diskussioner på senare tid, eftersom man på bolaget inte vet vad som skall stå i rapporterna och hur dessa skall granskas.

4.1.3 Internkontroll

Johren berättar att under året besöker internrevisorerna bolag eller enheter inom koncernen och granskar olika processer och kontroller som finns, de lämnar synpunkter och förslag på det de granskar och avrapporterar senare till revisionskommittén. De måste bevisa att bolaget har ett system för internkontroll, samt att detta system är grundligt utvärderat påpekar han.

4.1.4 Samarbetet med externrevisorn

Johren berättar att han har ett relativt nära samarbete med externrevisorn då de ibland träffas flera gånger under en vecka och ibland med några månaders mellanrum, men har regelbunden telefonkontakt, de kommunicerar varje vecka. På dessa möten diskuterar de bland annat SOX eftersom den har påverkat deras arbete, men även eventuella brister och synpunkter som externrevisorn har från sin sida av revisionen och hur dessa skall åtgärdas. Vidare diskuterar de eventuella tjänster utöver revisionstjänster som bolaget behöver från externrevisorn, förändringar i lagstiftningen och nya redovisningsregler, så som IFRS nya krav. Han påpekar att man på bolaget värderar detta nära samarbete då alla inblandade vill undvika överraskningar, de vill veta direkt om något är fel eller oklart så att det kan åtgärdas med det samma. Han påpekar att det är viktigt att både internrevisorerna och externrevisorerna är korrekta i kommunikationen gentemot varandra. Han menar att båda måste framföra sina synpunkter på ett korrekt sätt och inte bara "tycker" så att inte missförstånd uppstår, men även att båda gör det de har kommit överens om och inte i efterhand meddelar ändringar. Vidare berättar han att de försöker dela arbetsuppgifterna med externrevisorerna såsom att både intern och externrevisorerna har hand om de områden som de är mera kompetenta på. De försöker även koordinera sina arbetsuppgifter, såsom att tester av gemensamt intresse görs samtidigt, för att på så sätt inte störa organisationen mer än nödvändigt.

Han tycker att samarbetet med externrevisorn har ökat efter införandet av SOX, eftersom nu finns flera frågeställningar som skall hanteras, såsom att komma överens om vem som skall göra vad, så att dubbelarbete undviks. Han menar att numera är det mycket mera planering när det gäller revisionen. Han anser att både de själva och externrevisorerna är mer tydliga i brister och krav, samt hantering av brister efter införandet av SOX än vad de har varit tidigare. Men numera skall båda rapportera till revisionskommittén och därför allt dokumenteras påpekar han.

4.1.5 Ökad reglering

Johren anser att tillkomsten av flera regler kan leda till att fokus läggs på detaljer vilket kan leda till att helheten missas. Han påpekar att dokumentationsarbetet på senare tid har ökat för revisorerna, då man numera måste dokumentera allt, vilket han anser inte alltid leder någonvart annat än att man skriver det på papper. Men å andra sidan tycker han att i

många fall kan det vara som så att man först då upptäcker fel. Således tycker han att den negativa kritiken kring ökad reglering är överdriven, eftersom mycket handlar om hur det som är nytt verkställs. Erfarenhet och begåvning är det viktigaste påpekar han.

4.2 Internrevisor på Gambro

Gambro är ett företag som är verksamt inom medicinteknik och angränsade tjänster. Företaget grundades 1964 i Lund och har idag 11000 anställda i 40 länder (www.gambro.se).

Anders Blomqvist är chef för internrevisionsfunktionen på Gambro där han har arbetat i 15 år. Han är inte certifierad internrevisor. Internrevisionsfunktionen på Gambro består av honom själv och en till person. Blomqvist berättar att han på bolaget började som koncernredovisningschef och att han sedan var ansvarig för skatt.

Han berättar att Gambro införde internrevisionsfunktionen 1 januari 2006. Men att han redan under år 2005 fick i uppdrag, att leda ett fristående projekt för införandet av en process, angående den interna kontrollen. Han menar att man inom bolaget insåg att det finns ett behov av att inrätta en internrevisionsfunktion och därav projektet under föregående år. I och med att funktionen inrättades inom bolaget så fick han en helt ny befattning, det vill säga internrevisionschef (A. Blomqvist, personlig kommunikation, 2006-05-04).

4.2.1 Internrevisorns roll

Blomqvist anser att internrevisionen ger styrelsen möjlighet att bättre förstå verksamheten. Han menar att styrelsen tillhandahåller ett relativt förskönad bild av hur verksamheten ser ut och då genom internrevisionen och dess revisionsplan får den en utförligare bild av hur verksamheten fungerar. Han menar inte att internrevisionen ersätter externrevisorn, men anser att den påverkar externrevisionen, på så sätt att internrevisionen går igenom ett bolag och identifierar förändringar och förbättringar som behöver genomföras. När dessa är genomförda kommer den externa revisionen att vara lättare.

Han jämför den roll han har nu mot förr och berättar att han nu rapporterar till revisionskommittén och har en fritt hängande funktion vid sidan av den operativa verksamheten. Han berättar att han är nogg med att inte vara med och påverka beslut för att i efterhand kunna granska vad som har gjorts och bedöma om det fungerar eller inte. Han menar att det är svårare att upptäcka fel om man har varit med och beslutat att något skall göras på ett visst sätt.

För att kunna uppnå oberoende som internrevisor anser Blomqvist att man måste ha en tydlig avgränsning mot bolaget. Han menar inte att det kan uppnås samma oberoende som externrevisorerna, men att man borde försöka efterlikna det så gott det går. Han anser att syftet med intern och externrevision är just att man skall vara oberoende.

4.2.2 Bolagskoden

Blomqvist anser att bolagskoden är en nyttig sammanställning av befintliga lagar och regler, men att den inte tillför mycket nytt. Det som är bra med koden tycker han är att bolagen återfår fokus på internkontroller och internrevision. Han påpekar att det inte har varit mycket fokus på internrevision och internkontroller under de senaste 30 åren och att det inte är många bolag i Sverige som har haft det.

4.2.3 Internkontroll

Blomqvist berättar att, för att kunna säkerställa att den interna kontrollen fungerar på ett tillfredställande sätt utgår han från revisionsplanen och då granskar ett antal områden. Han förklarar att granskningen går till på så sätt att de gör smala men djupa revisioner av vissa valda områden samt vissa valda bolag. Dessa områden och bolag väljer de utifrån det att dessa är representativa och/eller innebär en högre risk än genomsnittet i bolaget. Vidare berättar han att i de olika bolagen inom Gambrokoncernen finns internrevisorer vilka arbetar med att hantera den internkontrollprocess som har blivit uppsatt under året innan. Genom att ha ett samarbete med dessa anser han att de undviker dubbeljobb. Han påpekar att han har kontakt med dessa personer för att få en uppfattning om vad de gör, vad de tittar på samt vad som kommer ut av deras genomgångar av bolagen. Detta gör han för att kunna se att bolagens processer fungerar.

4.2.4 Samarbetet med externrevisorn

Blomqvist påpekar att internrevisionen tittar på ett relativt smalt område medan externrevisorerna förväntas ha en uppfattning om samtliga hela bolag i hela koncernen, vilket är betydligt mer omfattande än det internrevisionen tittar på. Vidare anmärker han att man kan utforma internrevisionen på olika sätt. Men att han har valt att utförligare undersöka smälare områden istället för att kopiera externrevisorernas jobb och titta på allt i alla bolag en gång till.

Han berättar att han träffar externrevisorn tre till fyra gånger under året. På dessa möten utbyter de erfarenheter, redogör för varandra vad de tittar på för att på så sätt undvika dubbelarbete. Externrevisorn blir upplyst om vad det är internrevisionen tittar på, huruvida de har upptäckt risker som externrevisorn borde känna till som en del av sin revision. Han anser inte att han har ett samarbete med externrevisorn förutom utbyte av erfarenheter. Han menar att de har olika uppdragsgivare, fyller två olika funktioner i systemet och därför inte samarbetar. Han menar att olika organ inom bolaget har olika redskap för att kunna uppnå sina mål. Så som bolagsstämman har externrevisorn, styrelsen har internrevisorerna, VD:n har en ekonomichef och affärsområdets ansvariga har en controller. Han påpekar att om man har ett operativt ansvar då har man i de flesta fall någon form av funktion som kontrollerar att policy efterlevs och att man jobbar mot de uppsatta målen. Han anmärker att han med externrevisorn har haft samma relation hela tiden, det vill säga både innan och efter bolagskoden infördes.

4.2.5 Ökad reglering

Blomqvist anser inte att flera regler leder till sämre revisionsarbete eftersom han tycker att man i Sverige är väldigt målinriktade på så sätt att man lägger ner tid på de områden där man tror att riskerna finns, snarare än där man tror vinsterna finns med att faktiskt göra revisioner eller genomgångar av internkontroller. Han tror att bolag i Sverige har en relativ pragmatisk inställning till det, till skillnad från länder som hårt reglerar hur internkontroll skall vara utformad, eller har ännu mera regler som förväntas efterlevas.

4.3 Internrevisor på Skandia Liv

Livförsäkringsaktiebolaget Skandia (Skandia Liv) är dotterbolag till Skandia. Bolaget drivs enligt ömsesidiga principer, vilket innebär bolaget inte konsolideras in i Skandia. Försäkringstagarna äger tillgångarna och står för risken. Skandia Liv har haft egen internrevision sedan 1 februari, 2005, innan dess sköttes internrevisionen från moderbolaget Skandia.

Skandia Liv behöver inte följa koden då det inte är ett börsnoterat bolag men är däremot av marknadsintresse och därför har styrelsen bestämt sig för att bolaget ska följa den.

Carina Petersen Malmström är chef för internrevisionen på Skandia Liv. Hon har tidigare arbetat på Deloitte revisionsbyrå i 20 år varav hon har varit auktoriserad i 15 år, därefter 5 år som internrevisor på If Skadeförsäkring. På Skandia Liv har hon arbetat i 1,5 år. För närvarande läser hon till att bli certifierad internrevisor eftersom hon anser att näringslivet får mer förtroende för en om man har den kvalitetsstämpeln (C. Petersen Malmström, personlig kommunikation, 2006-05-05).

4.3.1 Internrevisorns roll

Petersen Malmström berättar att internrevisorn tittar på processerna, hur det leder fram till siffrorna, med fokus på operationella risker och compliance risker. Hon menar att internrevisorerna har ett bredare arbetsområde än externrevisorerna, och att de kanske inte är lika intresserade av att slutprodukten/ siffran blir rätt utan mera av att allting fungerar på vägen dit.

Petersen Malmström berättar att hon genom att intervjua ledning, chefer och övriga nyckelmedarbetare, upprättar varje år en riskanalys. Med det underlaget, tar hon fram en revisionsplan som skall godkännas av revisionsutskottet. Efter att planen har blivit godkänd bestämmer hon vilka projekt hon själv skall göra och vilka hon skall köpa resurser till, av bland andra Ernest & Young och Skandia koncernrevision. Hon påpekar att det är mycket samordning hon arbetar med. Hon berättar att hon rapporterar till styrelsen, dvs. revisionsutskottet, men även informerar VD och Skandias internrevisions chef.

Hon anser att man hela tiden måste tänka på att behålla sitt oberoende, men hon tycker inte att hennes oberoende är hotat. Dock anmärker hon att det kan bero på att hon rekryterats externt till posten internrevisionschef, samt att bolagets VD förstår hennes roll och stöttar henne, vilket hon anser är viktigt.

4.3.2 Bolagskoden

Petersen Malmström tycker att det är bra att koden har kommit, för den skapar debatt om frågorna kring internrevision, som hon anser är viktiga. Hon menar dock att koden lyfter fram internrevisionen som en särskild granskningfunktion och det är inte samma sak. Hon ser en särskild granskningsfunktion som en linjefunktion och det är inte internrevision anmärker hon, eftersom internrevisionen ligger utanför verksamheten, det vill säga inte under VD:s ansvar. Men i övrigt tycker hon att det är bra att koden infördes då den lyfter fram internrevisorn och internrevision samt dokumentationen av den interna kontrollen. Generellt anser hon att kontrollerna är dåligt dokumenterade i svenska bolag. Men hon påpekar att när det gäller koden så avser den bara den finansiella rapporteringen och den delen av den interna kontrollen vanligtvis är bäst dokumenterad. När det gäller redovisning och flöden, tidplaner och principer och även när det gäller datasystemen finns redan mycket dokumenterat. Hon menar att rent legalt behövdes inte koden eftersom man i Sverige redan har ett regelverk som klargör styrelsens ansvar i aktiebolagslagen. Men kodens främsta syfte är att stärka förtroendet för näringslivet, och den har skapat debatt, vilket är bra anser hon.

Hon anser att det är tidigt att säga vilka effekter införandet av koden har haft. Hon tycker inte att den har haft effekt på hennes arbetsuppgifter. Hon påpekar att bolaget införde koden samtidigt som hon anställdes och då kan inte hon se någon förändring och sedan så finns Finansinspektionen som utövar tillsyn över finansbolag. I koden står ”följ eller förkla-

ra” medan Finansinspektionen är en tillsynsmyndighet och deras krav ställs högre än kodens.

4.3.3 Internkontroll

Petersen Malmström menar att det är verksamheten själv som ansvarar för den interna kontrollen. Utifrån den riskbaserade planen som hon själv upprättar och revisionsutskottet godkänner, granskar hon de områden som hon anser vara viktigast för just det året. Granskningen innefattar utvärdering av hur kontroller i respektive processer fungerar. Man kan säga att hon gör stickprov. Hon menar att det är styrelsen som är ytterst ansvarig för att den interna kontrollen fungerar och styrelsen har utsett henne till sitt verktyg att hjälpa dem att få en uppfattning om detta. Internrevisionen har för år 2006 fått i uppdrag att utvärdera den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen. Detta arbete kommer styrelsen att använda som underlag i sin internkontrollrapport som skall skrivas avseende år 2006 berättar hon.

I 2005 års årsredovisning har man skrivit att bolaget ämnar skriva en internkontrollrapport för 2006, man har inte gjort det för 2005 berättar Petersen Malmström. Verksamheten det vill säga ekonomienheten har startat ett projekt avseende internkontrollen kring finansiell rapportering, där de skall göra en riskanalys, undersöka de väsentligaste processerna och om det finns ett gap mellan vad som skall finnas och vad som finns, sedan skall styrelsen godkänna rapporten innan man påbörjar projektet. När verksamheten är klar med att identifiera och dokumentera kontrollerna skall hon gå in och granska hur allt fungerar.

Hon anmärker att det inte är något som säger att internrevisionen skall vara den som utvärderar kontrollerna, man kan till exempel ha en särskild granskningsfunktion i linjen som jobbar med att granska kontrollerna. Hon berättar att hon har lagt in i årets plan att granska den interna kontrollen avseende finansiell rapportering, men att hon måste stämma av med externrevisorn så att de inte gör samma saker. Sedan väntas en remiss från FAR komma under året avseende externrevisorernas granskning, vilken säkerligen kommer att påverka arbetet anmärker hon.

4.3.4 Samarbetet med externrevisorn

Petersen Malmström anser att hon har ett bra samarbete med externrevisorn. Hon menar att hur väl samarbetet fungerar mellan intern och externrevisorn beror mycket på att personkemin stämmer. I Skandia Liv har man emellertid också krav från revisionskommittén att ha en samsyn på revisionen. Hon berättar att hon träffar externrevisorn inför varje revisionsutskott (idag 5 gånger under året) men att de dessutom har löpande kontakt. Hon tillägger att de först har en gemensam avrapportering där de skall lämna en gemensam riskanalys och plan, dock med olika fokus. Därefter har de var sin mer detaljerad avrapportering till revisionsutskottet. Hon anser att intern och externrevisionen har olika fokus på revisionsarbetet men målet är det samma. Båda behövs och tjänar på att samarbeta anser hon.

Hon menar vidare att det goda samarbetet kanske har att göra med att hon själv har arbetat som externrevisor och vet hur de tänker och arbetar. Hon anser att det kan vara en viss skillnad om man istället kommer som internrevisionschef från verksamheten och inte har revisionsbakgrunden. Vidare påpekar hon att det också beror på hur mycket externrevisorn kan och vilken syn den har på internrevision, eftersom internrevisionen har utvecklats under åren. Hon menar att en internrevisor idag inte gör det som en internrevisor gjorde på 70 och 80- talet. Då jobbade internrevisorerna i huvudsak åt externrevisorerna och så fungerar det inte idag anmärker hon. Lever externrevisorn kvar i det gamla då uppstår kommunikationssvårigheter och det blir svårt att samarbeta anser hon.

Hon tycker inte att samarbetet med externrevisorn har förändrats i takt med att kodens anvisningar följs mer och mer, eftersom de redan hade ett bra samarbete. Men hon tror att det kan bero på att Skandia Liv har haft revisionsutskott sedan år 2002 och att det kan vara anorlunda för bolag som precis har infört revisionsutskott och anställt internrevisorer.

4.3.5 Ökad reglering

Om flera regler försämrar revisionsarbetet anser Petersen Malmström beror mycket på styrelsen. De är de som ytterst bestämmer vad internrevision skall arbeta med. Om de bara går efter det som kom senast, då finns det risk att man inte får helheten av internrevisionsarbetet eftersom det inte bara handlar om att granska de finansiella kontrollerna, där finns också den operationella delen och compliance delen. Ytterligare faktorer hon tror påverkar är hur mycket resurser bolaget väljer att lägga på dessa frågor, men även hur mycket kunskap internrevisorn har. Risken att man kringgår regler eftersom de är för komplicerade anser hon finns eftersom det kan bli för mycket. Kanske är det så att det är väldigt mycket fokus på kontroll just nu, men hon tror att det kan få bolagen att strukturera den interna kontrollen bättre. Och har man väl fått det på plats, blir inte underhållsarbetet lika krävande anser hon. Det är dock viktigt att få med sig medarbetare i detta arbete då mycket handlar om medvetandegörande om kontrollfrågor *”Medarbetarna är de som vet och kan”*. Det är mycket en attitydfråga, tycker hon.

4.4 Externrevisor - KPMG

KPMG Bohlins AB är en av de största revisionsbyråerna i världen över. I Sverige grundades företaget 1989 genom en fusion mellan Bohlins Revisionsbyrå och KPMG. I dag har KPMG Bohlins 1500 medarbetare på 60 orter runt om i Sverige och är verksamma i 144 länder. Företagets verksamhetsområden är revision, redovisning, skatt, Financial Advisory Services och Risk Advisory Services (www.kpmg.se).

Carl Lindgren är delägare och sitter i styrelsen på KPMG. Han har arbetat som auktoriserad revisor i 25 år. Av de bolag han är revisor på är ungefär 8 börsnoterade. Han är påskrivande revisor, han leder revisions team, arbetar med rådgivning och håller i kundkontakten. Han gör inga revisioner, han läser igenom årsredovisningar och tar hand om framförallt frågor som kräver mycket omdöme och erfarenhet. Han anmärker att det är många noterade bolag som fortfarande inte har internrevision och att av de bolag han arbetar med har ungefär hälften internrevision (C. Lindgren, personlig kommunikation, 2006-05-08).

4.4.1 Externrevisorns roll

Lindgren berättar att när man får ett uppdrag då bildar man ett uppdragsansvarigt team som skall revidera bolaget, teamet varierar i storlek beroende på hur stort bolaget är. Sedan gör teamet en riskbedömning av bolaget i fråga, man gör planering och genomför revision i ett par steg och då är hans roll att övervaka denna process, komma med förslag på förbättringar, på vad han anser är viktigt i år och rapportera till revisionskommittén.

Han påpekar att han i slutändan rapporterar till ägarna eftersom det är de som utser honom. Han menar att eftersom man som externrevisor är vald av ägarna så är ens ultimata ansvar mot dem. Man är ägarnas representant för att kontrollera företagsledningen anmärker han. Han berättar att han en gång per år rapporterar till bolagsstämman och relativt ofta till företagsledningen, samt nu mera 4 till 5 gånger per år till revisionskommittén, eftersom nu mera nästan alla noterade bolag har revisionskommitté.

Vidare anmärker han att eftersom man som externrevisor skriver på revisionsberättelsen varje år måste man då granska allt varje år och därför ligger fokus på den finansiella informationen. Externrevisorn är i slutändan mest intresserad av att bolaget rapporterar på rätt sätt och inte hur effektivt det drivs påpekar han. Men man är intresserad av att den finansiella interna rapporteringen fungerar bra och om bolaget har en bra kontrollstruktur blir externrevisorns arbete lättare.

4.4.2 Bolagskoden

Lindgren har blandad uppfattning vad gäller införandet av bolagskoden. Han anser att ungefär 80 % av det som står i koden är saker som egentligen hade hänt eller höll på att hända ändå och att sedan kom koden och konstaterade att det ska finnas ”följ eller förklara”. De som har påverkats är bolag som inte hade kommit dit än anser han, men att i det stora hela tycker han det är mycket som är kodifierat av best practice som redan fanns. Det som han anser är nytt är att det nu finns lite mer internrevision än vad det fanns innan, samt corporate governance rapporten där man nu mera skriver mera i än vad man gjorde tidigare. Men han är tveksam om det tillför någon nytta eftersom han anser att dessa rapporter i princip har samma innehåll på alla bolag och inte säger så mycket. Därpå har internkontrollrapporten tillkommit, vilket Lindgren anser påminner mycket om corporate governance rapporten. Men sedan säger koden att externrevisorn skall granska och yttra sig om den. Den rapporten har mest skapat frustration hos bolagen tycker han eftersom det i koden står att det skall finnas en internkontrollrapport men det står inte hur man skall gå till väga, hur den skall se ut eller granskas och det är ändå snart ett år sedan koden kom. Än så länge är det ingen som vet hur de skall göra påpekar han och då har bolagen startat projekt och hoppas att de gör rätt. Dock anmärker han att i och med att koden infördes, har allt fler bolag infört revisionskommittéer, som har lett till flera möten. Men han påpekar att den utvecklingen var redan på gång och han tror att det antagligen hade skett utan koden.

4.4.3 Internkontroll

Lindgren anmärker att man som externrevisor tar begränsad ställning till om den interna kontrollen fungerar bra eller dåligt. Externrevisorns uppgift är att säkerställa den finansiella rapporteringen och då väljer man olika tekniker för att göra detta på. Man kontrollerar att bolaget har processer och internkontroller som säkerställer den rapporteringen, ett annat sätt är substansgranskningsåtgärder. Han menar att de tittar på delmängder och bitar av internkontrollen i ett bolag och att de granskar internkontroll ibland därför att det är effektivt, ibland som en service åt bolaget och ibland för att man som externrevisor är oroad eller bekymrad över någonting eller tycker något verkar konstigt. Men han påpekar att de inte gör detta heltäckande.

4.4.4 Samarbetet med internrevisorn

Hur stort samarbete man har med internrevisionen anser Lindgren beror mycket på hur den är upplagd i bolaget, det vill säga vad den gör. I vissa bolag berättar han att internrevisionen i princip gör all granskning av internkontroll och då gör externrevisionen väldigt lite men gör all granskning av bokslut. Han anmärker att i sådana bolag blir externrevisorn väldigt beroende av internrevisionen och därför har väldigt mycket kontakt med dem. I andra bolag kan det finnas internrevisioner som utför operationell revision, mera tittar på effektivitet och då är inte externrevisorn beroende av internrevisorns arbete och därför har de då mindre kontakt med varandra. Om internrevisionen tittar på områden som externrevisorn inte behöver yttra sig om, då behöver inte externrevisorn kontrollera vad internrevisionen har gjort påpekar Lindgren. Det varierar mycket från bolag till bolag delvis på grund av re-

gelsystemen, tradition eller vad som är lämpligt för just det bolaget. Vidare anmärker han att senaste åren försöker extern och internrevisionen att samplanera mera för att man inte ska göra dubbeljobb. Han menar att intern och externrevisorerna nästan alltid har gemensamma intressen och vissa områden överlappar, därför fördelar de arbetet på så sätt att de redan i samplaneringsfasen bestämmer vem som skall titta på vad. Vidare tycker han att han har bra och fungerande samarbete med de flesta internrevisorer då de är väldigt kompetenta.

När man som externrevisor skall bestämma sig om man kan lita på internrevisorns arbete, följer man ett regelsystem som säger att man måste göra en utvärdering av internrevisorn anmärker Lindgren. Då tittar man på hur internrevisionen är organiserad, vilken kompetens de har, vilken arbetsmetodik de har och hur de dokumenterar sitt arbete. Allt det gör man årligen påpekar han. Han berättar att man inte bara utvärderar internrevisionen, utan att man också försöker förbättra den i de fall det behövs.

Han anser inte att koden har påverkat hans arbetsuppgifter så mycket. Kontakten med internrevisionen har inte påverkats än, men han tror att den kommer att göra det när man på allvar börjar med granskningen av internkontrollrapporteringen. Men att den som får göra väldigt mycket av det jobbet kommer att vara internrevisionen, samtidigt som han som externrevisor skall skriva under. Då blir externrevisionen väldigt beroende av internrevisionen anser han och hur mycket arbete det blir beror på hur stränga krav som kommer att införas angående internkontrollrapporteringen. Men han tror att det kommer krävas ett ökat samarbete mellan intern och externrevisorn. Man ser redan en ökning driven av både faktumet att det finns mer internrevisorer och den allmänna kostnadspressen påpekar han. Han anser att det både är i intern och externrevisorns intresse att samverka. Externrevisionen blir effektivare om den kan dra nytta av internrevisorn arbete, samtidigt som externrevisorerna lär sig saker i deras arbete som internrevisorerna kan ha nytta av och underlätta sitt arbete.

4.4.5 Ökad reglering

Lindgren anser att det är svårt att reglera meningsfullt beteende. Han anser att det finns en betydande risk att regler, framförallt detaljreglering snarare minskar kontrollerna än ökar och att revision, redovisning och corporate governance är typiska områden där man har sådan utveckling. Han menar att det onekligen har varit ett antal skandaler så som Enron och Parmalat, men han anser att bara det att de inblandade har blivit stämde på 10 miljarder dollar påverkar folks beteende. Folk blir försiktigare för att ingen vill hamna i fängelse anser han. Det faktum att många döms till fängelsestraff och blir stämde, pekar på att systemet egentligen fungerade redan innan. Han menar att folk inte har dömts till fängelse på grund av de nya reglerna utan de hamnade i fängelse på grund av de gamla reglerna, "man funderar ibland på hur mycket nya regler som egentligen behövs, eller fungerar egentligen systemet"? Vidare påpekar han att de amerikanska reglerna redan innan var mycket mer reglerade än de europeiska reglerna men det förhindrade inte uppkomsten av skandaler. Så han anser att tillämpa vanligt sunt förnuft är i många fall överlägset. Han tycker att man generellt sett har fått ökad kostnadsnivå för att uppfylla reglerna och han är tveksam till i vilken grad det har gett en bättre kontroll. Han menar att det har blivit jobbigare, tyngre och mer komplext för både revisorerna och bolagen, kanske har det blivit bättre men mera tveksamt.

4.5 Externrevisor - Öhrlings PricewaterhouseCooper

I Sverige grundades Öhrlings PricewaterhouseCoopers år 1999 genom en fusion mellan Öhrlings Coopers & Lybrand och Price Waterhouse. I dag är företaget en av de största revisionsbyråerna i världen och har kontor i 139 länder. I Sverige har företaget drygt 3000

medarbetare på 130 orter runt om i landet. Företagets verksamhetsområden är revision, redovisning, corporate finance, riskhantering, skatterådgivning och annan revisionsnära rådgivning (www.pwc.se).

Lars Wennberg är en av drygt 200 delägare/partner på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Sverige. Han är auktoriserad revisor och arbetar med börsnoterade bolag, med revision och rådgivning. Han har arbetat som revisor i 26 år (L. Wennberg, personlig kommunikation, 2006-05-04).

4.5.1 Externrevisorns roll

Wennberg berättar att när man arbetar som externrevisor, gör man alltid en plan för varje klient när det gäller revision. Man gör en plan varje år samt riskbedömning och prövning på vilka åtgärder som behövs bytas ut i granskningen, det gör man under löpande år och vid årsbokslutet.

Han menar att när man har arbetat som externrevisor länge i ett bolag då har man byggt upp en så kallad ”*erfaringsbank*”, där man vet hur bolaget fungerar. Man har lärt sig hur individerna i bolaget fungerar och hur de olika delarna hänger ihop. Externrevisorns arbete bygger mycket på erfarenhet påpekar han. Utifrån sin erfarenhet intervjuar och kommunicerar han med klienter för att få reda på olika förändringar som kan ha skett på bolaget. Vidare berättar han att bolagets olika processer diskuteras, men även förändringar i redovisningslagstiftningen och annat som påverkar de finansiella handlingarna som externrevisorn ska ta ställning till.

Wennberg anmärker att när man granskar ett bolag skall man alltid dokumentera vad man har gjort i förhållande till det man skall bevisa att man har gjort. Det skall gå att återupprepa granskningsåtgärderna och komma till samma slutsats och då måste det finnas en trail/audit track, det vill säga hur revisionen har genomförts. Han menar att som externrevisor fokuserar man på att den finansiella rapporteringen är rätt. Externrevisorns roll är att kvalitetssäkra årsredovisningen, den finansiella informationen i årsredovisningarna enligt de regelverk som finns. Men även att styrelsen och VD:n inte har brutit mot några lagar och bolagsordningar.

4.5.2 Bolagskoden

Wennberg tycker att det som är bra med införandet av bolagskoden är att den ökar transparensen i årsredovisningen och informationsgivningen. Men vad koden egentligen gör är att bekräfta den befintliga lagstiftningen som finns. Han anser att Sverige har en väl utbyggd aktiebolagslag och att koden i sig är inget nytt, men att den ger en ökad informationsgivning mot omvärlden särskilt på de frågor som rör ersättning. Vidare anser han att arbetet finns där med eller utan koden. Att man inte skall glömma att koden handlar om att ”följa eller förklara” och inte bara följa allting som står i den, bara för att det står där. Man skall göra en bedömning från fall till fall, det vill säga vad som passar de olika bolagen anser han.

Införandet av koden har ökat externrevisorns arbetsbörda anser Wennberg, då de har fått ytterligare jobb med som han kallar det ”*kodarbete*” och då innefattar det den finansiella rapporteringen och internkontroller avseende den finansiella rapporteringen. Där får de vara med i en del projekt för att hjälpa bolagen att få en process på plats som dels underlättar kommunikationen internt på bolaget, dels hjälper bolagen att beskriva sin internkontroll i internkontrollrapporten berättar han. Internkontrollrapporten skall sedan också testas och utvärderas av styrelsen och därför behöver processer komma på plats. Det är där extern-

revisorerna kommer in och hjälper bolagen att hitta formerna för hur det skall fungera och hur utvärderingen skall göras anmärker han.

4.5.3 Internkontroll

Många tror att externrevisorn skall säkerställa att den interna kontrollen fungerar på ett tillfredställande sätt, anmärker Wennberg. Men han framhåller att en externrevisor skall granska ett bolags årsredovisning och inte den interna kontrollen som en helhet. Man använder sig utav internkontrollerna i de fall man tycker att de fungerar påpekar han. Om man exempelvis skall titta på en försäljningsprocess så att försäljningens nettoomsättning är rätt redovisad, då bedömer man den process som bolaget har för att skapa underlag till den informationen berättar han. Om de processerna fungerar på ett bra sätt kan det räcka med att göra stickprovskontroller. Detta kallas att man förlitar sig på den interna kontrollen avseende en särskild process anmärker han. Men han menar att man aldrig som externrevisor tar ställning till internkontroll avseende den finansiella rapporteringen som en helhet, man gör kontroller på områden som det är mest effektivt att göra. Detta eftersom man arbetar med sin tid som insats och det tar tid att göra saker anmärker han. Därför kan det i vissa fall vara mer effektivt att förlita sig på internrevisionen.

4.5.4 Samarbetet med internrevisorn

Wennberg anser att det är ganska tydligt att det är skillnad mellan extern och internrevisorns arbetsuppgifter, men man kan ha en viss nytta av varandra. Han menar att på bolag som har internrevision, där samarbetar man med internrevisorn eftersom det finns vissa överlappningar i arbetsuppgifterna och genom att samarbeta kan man dra nytta av varandra. Det jobb som internrevisorn gör kan man som externrevisor dra nytta av påpekar han och vissa delar av externrevisorns arbete kan internrevisorn dra nytta av och därför samverkar man. Innan externrevisorn använder sig av internrevisionens arbete undersöker hon/han vad internrevisionen faktiskt har gjort och då följer man det genom att man träffar internrevisorn vid ett antal möten under året berättar Wennberg. Vidare tar man del utav internrevisionens granskningsresultat i form av rapporter och vill man gå djupare i granskningen, då kan man gå ner och titta på deras dokumentation också. Hur ofta man träffar internrevisorn anser han beror på vad det är för typ av företag, men ungefär två till tre gånger per år. Först har man en planeringsfas, sedan en avrapporteringfas och sist en slutfas. Hur man granskar internrevisorns arbete samt planerar sitt eget arbete, anmärker Wennberg, är alltid kopplat till antingen redovisningsstandards eller international audit standards, externrevisorns arbete styrs av dessa standards.

Han anser att införandet av koden inte har påverkat samarbetet med internrevisorn. Men om ett bolag som inte tidigare haft internrevisionsfunktion, inrättar en sådan på grund av koden då uppstår en ny företeelse och då måste man först skapa en relation med internrevisorn påpekar han. Man ska diskutera hur man skall fungera ihop och vem som skall göra vad och där blir en del möten och därmed en ökning av externrevisorns arbete berättar Wennberg. Men om ett bolag väljer att inrätta en internrevisionsfunktion då kan externrevisorn dra nytta av att funktionen finns och kan då göra mindre eller koncentrera sig på andra arbetsuppgifter.

4.5.5 Ökad reglering

Wennberg anser att om man inför för många regler, då blir det byråkratiskt och svårt att driva företagen effektivt, det blir mer fokus på regelefterlevnad. Blir lagar och förordningar väldigt komplicerade, då blir det kanske för mycket fokus på det, istället för att göra affärer.

Många i näringslivet ger uttryck för det och just nu så befinner man sig där anmärker han. Men han tror att det kommer att rätta ut sig. Bolagskoden blir ”vardagsmat” anser han och den kommer sannolikt att justeras i takt med att man finner formerna. Han anser att det är nu som det är mycket med koden och folk är ganska trötta på den, men han tror att det kommer att ändras. Att efter ett tag kommer man bara att göra den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen utan att ifrågasätta dem.

4.6 Externrevisor

Respondent A är auktoriserad revisor och delägare på revisionsbyrå X, där han har arbetat i 18 år. Han arbetar primärt med mest noterade bolag, internationella bolag och inom den finansiella sektorn, där det alltid traditionellt har funnits mycket internrevision (A, personlig kommunikation, 2006-05-08).

4.6.1 Externrevisorns roll

Respondent A berättar att många av de bolag som han är vald revisor på är så pass stora att där finns flera externrevisorer. På dessa bolag är det oftast två auktoriserade revisorer eller partner som leder revisionen anmärker han och då delar de upp koncernen och fördelar ansvarsområdena mellan varandra. Sedan har de var sitt team som består av flera revisorer med olika års erfarenhet som hjälper dem revidera bolagen. Han berättar att han arbetar mycket med att leda dessa team men också med att integrera kunden på olika nivåer.

Respondent A påpekar att man som externrevisor rapporterar ytterst till bolagsstämman, där man får berätta för aktieägarna komplett om sitt arbete, vad man fokuserar på, ibland även om saker som man har lämnat rekommendationer till styrelsen, hur samarbetet med styrelsen har varit och lämnar revisionsberättelse. Det är bolagsstämman som är den formella uppdragsgivaren anmärker han, medan den dagliga uppdragsgivaren är de som bolagsstämman har utsett att kontrollera bolaget för aktieägarnas räkning och det är styrelsen. Han påpekar att hela styrelsen jobbar med olika saker och därför har oftast i dessa bolag en revisionskommitté, där det är 2-3 styrelseledamöter som fokuserar mer på den finansiella aspekten av ledningen av bolagen och det är dem som man som externrevisor träffar mest. Han anmärker att man som externrevisor har även kontakt med de övriga styrelsemedlemmarna, VD:n, ekonomichefen och internrevisionschefen. Han träffar primärt internrevisionschefen mer formellt kanske 5 till 6 gånger per år, men i specifika frågor eller projekt oftare så i snitt 1 gång i månaden.

4.6.2 Bolagskoden

Respondent A tycker inte att bolagskoden har fått genomslag på något sätt. Han anser dock att det är bra att Sverige fick tydligare regelverk kring uppförandeetik och en del andra saker, så som tydlig ansvarsfördelning mellan bolagsorganen. Men han anser att det gick väldigt fort på slutet när man införde kraven på granskning och rapportering av den interna kontrollen och att dessa inte var särskilt genomtänkta. Han berättar att man backade förra året och sa att internkontrollutlåtandet inte behöver granskas av externrevisorn eftersom det inte gick att granska så som man införde det.

Han menar att på EU-nivå släpade Sverige efter med att ha en kod och att man formellt sett införde koden för att uppfylla de krav som finns på EU-nivå och att det inte fanns några kvalitetsaspekter i hur bra det är att införa koden, men det var det som fattades. Så i det stora hela tycker han att koden är bra men att den kunde vara mer tydlig i vad det är som

skall granskas, vad syftet är med granskningen och i vilken omfattning det skall granskas. Den diskussionen dök inte upp förrän koden redan hade trätt i kraft berättar han.

Man ser en generell förändring hos noterade bolag, anmärker han, både i Sverige och utomlands, att bolag återinför internrevisionsavdelningar. Han menar att det är en effekt av att man införde SOX i USA men även införandet av bolagskoden i Sverige. Han anser att bolagen nu inför internrevisionsavdelningar av en mera rätt orsak än vad de gjorde tidigare med mera fokus på vilken nytta den tillför bolaget. Internrevisionen har fått mera status, anser han.

4.6.3 Internkontroll

Respondent A berättar att, för att säkerställa den interna kontrollen i bolagen arbetar man mycket med kartläggning och granskning av internkontroll. Detta gör de genom att de åker till bolagen och tittar på bland annat intäktsprocessen, investeringsprocessen och följer hela kedjan, som till exempel kring vad som händer från när kunden gör sin beställning till att varan levereras och bolaget får betalt. Han påpekar att man som externrevisor försöker se om det finns bra kontrollmoment hela tiden som säkerställer i slutändan deras fokus som är att den finansiella informationen i årsredovisningen och del års rapporterna är korrekt. Om de upptäcker stora brister utökar de sin granskning, är bristerna små och kan göras på ett mera effektivt sätt då lämnar de rekommendationer och sammanställer dem i en rapport till bolaget med förslag till hur de kan stärka internkontrollen. Sedan är det mycket planering anmärker han. De lägger upp granskningen och kommer överens med internrevisionen hur de skall fördela arbetet.

4.6.4 Samarbetet med internrevisorn

Respondent A anser att det finns ett samarbete mellan hans revision och internrevision, det måste det finnas påpekar han eftersom man fokuserar på olika saker. Där externrevisionen fokuserar på att den finansiella informationen i slutändan är korrekt i årsredovisningen och i delårsrapporterna. Medan internrevisorn har ett uppdrag att säga att bolaget har en tillräcklig och effektiv kontroll struktur som möjligt, sedan rapporterar båda till revisionskommittén. Vidare påpekar han att man som externrevisor rapporterar i slutändan till styrelsen och bolagsstämman och internrevisorn rapporterar till styrelsen och VD.

Han menar att även om han och internrevisorn har två olika uppdrag, som i grunden skiljer sig, så tangerar de varandra väldigt ofta. För att man som externrevisor ska kunna uttala sig om den finansiella revisionen eller den finansiella informationen, måste man granska och testa olika processer påpekar han. Då man inte kan granska alla delar, måste man förlita sig på internrevisorns arbete. Vidare anmärker han att vissa områden tittar både intern och externrevision på fast med olika syften. Men om det finns en process eller system som båda är intresserade av då anser han att det är mera effektivt att redan i början på året presentera sina respektive revisionsplaner, titta var de tangerar varandra och titta på hur de på bästa sätt kan dra nytta utav varandra, vad skall man göra gemensamt och vad skall göras separat. Sedan har externrevisorerna RS 610 som sitt redskap för hur de skall gå tillväga för att bedöma om de kan förlita sig på internrevisorns arbete tillägger han.

Han tycker inte att hans arbetsuppgifter har förändrats i någon väsentlig utsträckning av införandet av bolagskoden. Han menar att för 2005 har det inte gjort det. Men för år 2006 tror han den kommer få större effekter eftersom man nu behöver planera hur man ska granska och skriva under styrelsens internkontrolluttalande och har därför mera arbete framför sig. Han berättar att många bolag har infört en internrevision som får huvuduppgiften att granska och rapportera om den interna kontrollen och eftersom externrevisorn

skall skriva under styrelsens rapport så går de in också och granskar vad internrevision har gjort och om de själva måste göra ytterligare något. Han påpekar att i de bolag som inte har internrevision där kommer externrevisorns arbetsbörda öka ännu mer än i de bolag som har internrevision eftersom i de förstnämnda måste externrevisorn göra allt själv. Internkontrollrapporten kommer att innebära mera jobb det här året anser han och anmärker att det redan har varit en del jobb föregående år i form av rådgivning då deras kunder har behövt externrevisorns hjälp med att få ordning på det. Således anser han att samarbetet med internrevisorn ökar allt mer i och med införandet av bolagskoden.

4.6.5 Ökad reglering

Om att ökad reglering försämrar revisionsarbetet anser respondent A beror mycket på bolagets struktur. Han menar att om regelverket blir allt större, då behöver bolagen personer som uteslutande arbetar med att se till, att dessa regler följs så som man har haft det inom den finansiella sektorn där man har någon som är ansvarig för att se till att finansinspektionens rekommendationer följs. Han menar att bolag som jobbar inom mera reglerade områden måste ha personer som är experter på just efterlevnaden av regelverk eller compliance. Han tycker att risken att reglerna kringgås finns om ett bolag tror att det där kan ekonomichefen sköta, trots att han eller hon är mer än 100 % sysselsatt som det är nu. Han menar att om man inför mer regelverk och inte matchar dem med resurser då finns risken att man missar antingen att följa reglerna eller att driva verksamheten på rätt sätt, eftersom man blir upptagen med att följa regelverket.

5 Analys

I detta kapitel knyts teorierna från referensramen samman med den empiriskt insamlade materialet. Kappitlet ligger till grund för slutsatsen i nästföljande kapitel.

5.1 Agentteorin

I de flesta aktiebolag är förvaltningen av bolaget skilt från ägandet och där är ägarna principaler och bolagsledningen agent. Där styrelsen får i uppdrag att tillvarata ägarnas intresse och därmed maximera deras välbefinnande (Diamant, 2004). Catasús och Gröjer (2005) anser att revisorn är en viktig aktör i samspelet mellan principalen och agenten. Eftersom många ägare i stora bolag inte utövar direkt kontroll blir externrevisorns roll att tillförsäkra dem att deras intressen tillvaratas. Wennberg anser att externrevisorns roll är att kvalitetssäkra årsredovisningen, den finansiella informationen i årsredovisningarna enligt de regelverk som finns. Men även att styrelsen och VD:n inte har brutit mot några lagar och bolagsordningar. Den strikta agentteorin utgår från att de rapporter från externrevisorn, så som revisionsberättelsen är till för ägarna och att externrevisorn agerar i deras intresse (Gray & Manson, 2005). Lindgren berättar att han i slutändan rapporterar till ägarna eftersom det är de som utser honom. Han menar att eftersom externrevisorn är vald av ägarna så är ens ultimata ansvar mot dem. Han anser att externrevisorn är en representant för ägarna att kontrollera sin företagsledning. Även respondent A anser att bolagsstämman är den formella uppdragsgivaren, där man får berätta för aktieägarna komplett om sitt arbete. Artzberg (2003) argumenterar för att synsättet att externrevisorn är aktieägarnas representant har frångåtts, till att revisorerna framhåller sig själva som samhällsintressets representanter. Detta för att framhäva sin oberoende och neutrala ställning. Detta håller inte externrevisorerna i undersökningen med om, då de ser sig själva som ägarnas representanter.

Blomqvist tycker att styrelsen serveras en ganska väl uppolerad bild av hur verksamheten ser ut. Han anser att internrevisionen ger styrelsen möjlighet att förstå verksamheten. Genom internrevisionens revisionsplan får den under några tillfällen varje år veta mera om hur valda delar av verksamheten fungerar. I de flesta aktiebolag är styrelsen distanserad från den detaljerade förvaltningen av bolaget (Nixon, 2005). McCall (2002) ser internrevisorn som en oberoende övervakningsmekanism i relationen mellan principalen och agenten. Där han har identifierat styrelsen som principal och verkställande direktören som agent. Internrevisionen är en utomstående funktion och man rapporterar till styrelsen det vill säga revisionskommittén om potentiella risker inom bolaget, samt förslag till förbättringar berättar samtliga internrevisorer. Principalen anlitar en internrevisor som skall tillförsäkra styrelsen att bolaget har tillräckligt med kontroller att potentiella risker upptäcks, samt ge förslag till förbättringar av de olika systemen (Veysey, 2006). Blomqvist anmärker att de olika organen inom bolaget har olika redskap så att säga, för att kunna uppnå sina mål. Så som externrevisorns uppdragsgivare är bolagsstämman och internrevisorernas uppdragsgivare är styrelsen. Om man har ett operativt ansvar då har man någon form av funktion som kontrollerar att policy efterlevs och att man jobbar mot de uppsatta målen påpekar han.

Både extern och internrevisorn anses vara viktiga aktörer i relationen mellan principalen och agenten där båda har en övervakningsfunktion. Den generella uppfattningen tycks vara att ägarna är principaler och styrelsen agent. Men man kan även se styrelsen som principal och verkställande direktören som agent. Där externrevisorn är övervakningsredskap i relationen mellan ägarna och styrelsen och internrevisorn är övervakningsredskap i relationen mellan styrelsen och verkställande direktören. Dock tycks externrevisorn vara den definitiva övervakningsmekanismen. Då den även kontrollerar internrevisorns arbete.

5.2 Bolagskoden

Syftet med införandet av bolagskoden är att den skall bidra till förbättrad styrning av svenska börsnoterade bolag men även tjäna som förebild för andra typer av bolag med spritt ägar- eller allmän intresse (Svernlöv, 2005). Både Gambro och Ericsson är svenska aktiebolag som måste följa anvisningarna i bolagskoden men Skandia Liv är inget börsnoterat bolag och därför inte behöver följa anvisningarna i koden. Däremot är bolaget av marknadsintresse och därför har styrelsen bestämt att bolaget skall följa den ändå.

Att den svenska koden för bolagsstyrning infördes först under 2005 betyder inte att det inte har existerat regler för bolagsstyrning. Dock har förtroende kommissionen och andra organ i näringslivet kommit överens att en heltäckande sammanställning och utvidgning, med utgångspunkt i befintliga regler är nödvändig för att förbättra bolagsstyrningen i bolagen (Svernlöv, 2005). Samtliga intern och externrevisorer är överens om att koden är ingenting nytt. De menar att det som krävs i koden har funnits i företagen hela tiden, att man redan hade den typen av dokumentation och beskrivningar, man jobbade med de kontrollerna men hade en annan nivå på dokumentationen. Dock anser de att koden ändå är en nyttig sammansättning av befintliga lagar och regler som har lett till att bolagen återfår fokus på internkontroller och internrevision. Både Ericsson och Skandia Liv införde internrevisionsfunktionen som en utomstående funktion i början av år 2005, medan Gambro började förberedelserna under år 2005 och inrättade funktionen i början på år 2006. Samtliga internrevisorer hävdar att inrättandet av internrevisionsfunktionen inte hade med införandet av koden att göra. De påstår att man inom bolaget ansåg att en sådan funktion var nödvändig. Men man kan inte undgå att undra om det verkligen är så. Ericsson måste följa reglerna i SOX som började gälla från år 2002, men även anvisningarna i koden från år 2006. Gambro måste följa anvisningarna i koden. Är det då en tillfällighet att bolagen ansåg det nödvändigt att inrätta en internrevisionsavdelning samma år som koden började gälla? Externrevisorerna där emot h'änmärker att i och med införandet av koden har de uppmärksammat en ökning av internrevisionsavdelningar inom bolagen.

Ericsson är ett av många svenska bolag som har hamnat i den situationen att de måste följa SOX då den är registrerad på den amerikanska börsen och följa koden. Johren påpekar att i och med att bolaget måste följa SOX, tillför inte den Svenska koden någonting nytt, varken arbetsmässigt eller på annat sätt. Detta eftersom SOX ställer högre krav på bolaget. Becknäs och Storck (2005) fann i sin studie att de bolag som uppfyller SOX reglerna automatiskt uppfyller också bolagskodens anvisningar.

Respondent A anser att på EU nivå släpade Sverige efter med att ha en kod så formellt sätt införde man koden för att uppfylla de krav som finns på EU nivå och att det inte fans några kvalitetsaspekter i hur bra det är att införa koden, men det var det som fattades. EU kommissionen rekommenderar att alla länder skall fastställa egna bolagskoder. Dessa koder skall följa principen "följa eller förklara", vilket innebär att företag som inte följer bestämmelserna skall förklara och motivera avvikelser från reglerna (Svernlöv, 2005). Wennberg påpekar att man inte skall glömma att koden handlar om att "följa eller förklara" och inte bara följa allting som står i den, bara för att det står där. Man skall göra en bedömning från fall till fall, det vill säga vad passar de olika bolagen. Sedan har finansbolag så som Skandia Liv, Finansinspektionen som är en tillsynsmyndighet och deras krav ställs högre än kodens.

För att förbättra den interna kontrollen och kvalitén på den externa revisionen har det införts ett krav i koden på styrelsen att inrätta ett revisionsutskott. Revisionsutskottets uppgift är bland annat att bidra till ökad samordning mellan den interna och externa revisionen, samt bedömning och utvärdering av revisionsinsatsen (Grünberg & Hägg, 2005). Samtliga internrevisorer berättar att deras bolag har inrättat ett revisionsutskott till vilken både de

själva och externrevisorerna årligen presenterar sin respektive revisionsplan. Externrevisorerna anmärker att i och med koden har bolagen börjat inrätta revisionskommittéer.

Styrelsen har fått ökat ansvar för rapportering. Den skall upprätta särskilda rapporter om bolagsstyrning och den interna kontrollen (Grünberg & Hägg, 2005). I Koden står det även att revisorn skall granska styrelsens rapport om den interna kontrollen och avge en särskilt granskningsberättelse i bolagsstyrningsrapporten (Skog, 2005). Detta har skapat frustration anser både intern och externrevisorerna. De anser att dessa krav inte var särskilt genomtänkta. I koden står att det skall finnas en internkontrollrapport men det står inte hur man skall gå till väga, hur den skall se ut eller granskas. Bolagen har startat projekt och hoppas att de gör rätt. Externrevisorerna behövde inte granska internkontrollutlåtandet i år eftersom det inte gick att granska så som man införde det berättar externrevisorerna. Dock blir det annorlunda nästa år då FAR förväntas presentera en ny rekommendation under år 2006 för granskning av internkontrollrapporter, där revisorn avger sin egen uppfattning om rapporten.

5.3 Intern kontroll

Enligt SOU 2004:130 skall styrelsen se till att företaget har en väl fungerande intern kontroll. Den skall årligen utvärdera hur den interna kontrollen är organiserad och hur den har fungerat. Till sin hjälp skall styrelsen ha en särskild granskningsfunktion, så som internrevision som skall övervaka de olika internkontrollfunktionerna. Denna granskningsfunktion skall vara en separat avdelning på företaget. Internrevisorerna påpekar att de har en fritt hängande funktion vid sidan av verksamheten. Det framkommer också att de ser sig själva som styrelsens verktyg och skall hjälpa den att få en uppfattning om bolagets interna kontroll. Internrevision fungerar som en gransknings funktion som skall övervaka internkontrollfunktionerna på ett företag (SOU 2004:47). Dock anmärker Petersen Malmström att det inte är något som säger att internrevisionen skall vara den som utvärderar kontrollerna, man kan till exempel ha en särskild granskningsfunktion i linjen som jobbar med att granska kontrollerna.

Internrevisorerna berättar att de arbetar utifrån en riskbaserad plan som går ut på att man gör smala men djupa granskningar av vissa områden, man kan säga att de gör stickprov. De går igenom olika processer och kontroller som finns och lämnar synpunkter och förslag på det de granskar och avrapporterar senare till revisionskommittén. Internrevisorn måste påvisa att bolaget har ett system för internkontroll och att man grundligt har utvärderat detta system påpekar de. En god intern kontroll innebär att bolaget har väl planerade och fungerande kontroller och uppföljningsprocesser samt ändamålsenliga och dokumenterade styrdokument (Haglund, et al., 2005).

Externrevisorerna påpekar att synsättet att externrevisorn skall granska den interna kontrollen är fel. De menar att som externrevisorn försöker man se om det finns bra kontrollmoment hela tiden som i slut ändan säkerställer deras fokus som är att den finansiella informationen i årsredovisningen och delårsrapporterna är korrekt. De anmärker att man som externrevisor tar begränsad ställning till om den interna kontrollen fungerar bra eller dåligt. Externrevisorns uppgift är att säkerställa den finansiella rapporteringen och då väljer man olika tekniker för att göra detta på. Man kontrollerar att bolaget har processer och internkontroller som säkerställer den rapporteringen berättar de. För externrevisorn är de interna kontrollerna för utformningen av finansiella rapporter viktigast, men även andra relaterade kontroller. Såsom finansiella rapporter som har internt syfte och behandlar prestation och budget (Cosserat, 2004). Externrevisorerna påpekar att man aldrig som externrevisor tar ställning till internkontroll avseende den finansiella rapporteringen som en helhet, de gör stickprovkontroller. Om de upptäcker brister då antingen utökar de sin granskning, det

vill säga om bristerna är stora, är bristerna små och kan göras på ett mera effektivt sätt då lämnar externrevisorn rekommendationer och sammanställer dem i en rapport till bolaget med förslag till hur de kan stärka internkontrollen. Spira (2003) anser att internkontroll är ett sätt att förebygga finansiell brottslighet men är även ett skydd mot inkompetens. Trots att externrevisorerna hävdar att de inte skall granska den interna kontrollen så framkommer det att de gör det genom stickprovskontroller.

5.4 Internrevisor och revision

Den interna revisionen kan outsourcas eller utföras av internrevisorer anställd på företaget (Moberg, 2006). Samtliga bolag har en egen internrevisionsavdelning. Internrevisorns roll är att kontrollera den bedrivande verksamheten och effektiviteten (FAR, 2006). Enligt FAR, del 2 (2006) beror internrevisionens roll på företagets storlek och företagsledningens mål. Därför kan dess arbetsuppgifter variera från företag till företag. Dock framkommer det att, trots att internrevisorerna i undersökningen arbetar på olika bolag har de samma arbetsuppgifter.

Internrevisorerna berättar att deras arbete går ut på att de presenterar ett revisionsprogram för revisionskommittén varje år. Revisionsprogrammet bygger på olika riskbedömningar inom olika områden inom bolaget till vilka de föreslår åtgärder. Det framkommer att internrevisorn tittar på processerna, hur det leder fram till siffrorna, med fokus på operationella risker och compliance risker. Samt att internrevisorn inte är intresserad av att slutprodukten blir rätt utan mera att allting fungerar på vägen dit. Enligt Picket (2004) arbetar internrevisionen med att implementera och utvärdera relevanta kontroller inom bolagen som skall upptäcka potentiella risker.

Enligt IRF (2004) skall internrevisionen vara oberoende och internrevisorn förväntas vara objektiv i sitt arbete. Jöhren tycker att ingen människa kan vara oberoende gentemot dem som till slut bestämmer om ens verksamhet, lönesystem och annat. Han anser att man måste inse att internrevisionen fortfarande är en del av företaget, man är anställd i företaget. Man kanske är oberoende mot företaget, men man vill ändå fortsätta sälja sina tjänster och är därför inte oberoende menar han. Blomqvist påpekar att man måste se till att man har en så tydlig avgränsning mot bolaget att man i möjligaste mån uppnår ett oberoende. Han menar att det inte blir som externrevisorerna men att man får försöka efterlikna det så gott det går. Petersen Malmström anmärker att det är lättare att behålla sitt oberoende om man kommer utifrån bolaget, men även att bolagets VD förstår internrevisorns roll och stöttar denne. Enligt RS 610 kan inte internrevisionen uppnå samma grad av oberoende som externrevisorerna, eftersom internrevisionen är en del av företaget (FAR, del 2, 2006). Internrevisorerna i undersökningen ansåg inte att deras oberoende är hotat. Men det framkommer att de tycker att det är svårare för internrevisorerna att behålla sitt oberoende då de arbetar nära in på människorna de skall granska och därför måste hela tiden tänka på att behålla sitt oberoende.

5.5 Externrevisor och revision

Som externrevisor jobbar man alltid i team med revisorer med olika lång erfarenhet. Man gör alltid en riskbedömning av bolaget och upprättar en plan. Man skall även dokumentera allt man gör, det vill säga hur revisionen har genomförts berättar externrevisorerna. Enligt RS 240 skall revisionen planeras utifrån risken för oenigheter och fel. Den skall då läggas upp så att möjligheten för att sådana oenigheter och fel upptäcks ökar (FAR, del 2, 2006).

Lindgren anmärker att externrevisorn i slut ändan är mest intresserad i att bolaget rapporterar på rätt sätt och inte hur effektivt den drivs. Men man är intresserad att den finansiella interna rapporteringen fungerar bra och har bolaget en bra kontrollstruktur så underlättar det externrevisorns arbete. En externrevisorns roll är att kontrollera och kvalitetssäkra att den information ledningen lämnar om företagets förvaltning och ekonomiska situation är riktig (FAR, 2006).

Externrevisorns arbete bygger mycket på erfarenhet anser Wennberg. Utifrån sin erfarenhet intervjuar och kommunicerar man med klienter för att få reda på olika förändringar som kan ha skett på bolaget. Bolagets olika processer diskuteras men även förändringar i redovisnings lagstiftningen och annat som påverkar de finansiella handlingarna som externrevisorn ska ta ställning till. Externrevisorns arbete är viktig för alla intressenter, så som ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, samt stat och kommun (FAR, 2006). Respondent A berättar att man som externrevisor rapporterar ytterst till bolagsstämman, där man får berätta för aktieägarna komplett om sitt arbete, vad man fokuserar på, ibland även om saker som man har lämnat rekommendationer till styrelsen, hur samarbetet med styrelsen har varit och lämnar revisionsberättelse. Enligt FAR (2006) för att kunna avlägga en revisionsberättelse, där revisorn uttalar sig om bokföringen, årsredovisningen och företagsledningens förvaltning. Måste revisorn försäkra sig om att lagar och regler för bokföring, årsredovisning och förvaltning är uppfyllda. Detta gör han/hon genom att samla in och granska tillräcklig och ändamålsenlig information .

5.6 Samarbetet mellan intern och extern revisorn

Revisorerna bör ha en nära relation med styrelsen där revisionsarbetet samt samordningen mellan den interna och externrevisionen diskuteras (Richards, 2003). Finns ett revisionsutskott inrättat, sker diskussioner som rör revisionsområdet med utskottet, samtidigt som kontakten med styrelsen behålls (FAR, 2006). Både de interna och externa revisorerna anmärker att de numera rapporterar till revisionsutskottet. De har först en gemensam avrapportering där de skall lämna en gemensam riskanalys och plan, dock med olika fokus. Därefter har de var sin mer detaljerad avrapportering till revisionsutskottet.

Internrevisorerna på Ericsson och Skandia Liv berättar att de har ett nära samarbete med sina externrevisorer där det har regelbunden kontakt med varandra. Jöhren berättar att på dessa möten diskuteras de eventuella brister och synpunkter, samt åtgärder och förändringar i lagstiftningen. Petersen Malmström anser att intern och externrevisionen har olika fokus på revisionsarbetet men målet är det samma. Båda behövs och tjänar på att samarbeta. Eftersom de skall lämna en gemensam riskanalys och plan till revisionskommittén dock med olika fokus. Richard (2003) kallar denna typ av samarbete för delat samarbete. I denna typ av samarbete vet internrevisorn vilka områden som kommer att granskas, tillvägagångssättet och resultatet av granskningen. Externrevisorn är i sin tur upplyst om områden som internrevisorn granskar samt resultatet av arbetet. Revisorerna har ett nära samarbete med regelbundna möten, där information i form av revisionsplaner och rapporter utbytes. Detta informationsutbyte möjliggör för båda parterna att lägga till informationen i sin planering (Richards, 2003). Denna typ av relation som Jöhren och Petersen Malmström beskriver är även likt det som Richards (2003) kallar för partnerskap. Denna typ av samarbete kännetecknas av regelbunden kommunikation och planering mellan revisorerna. Områden som berörs är bland andra utvärdering av nya lagar och regler, samt kontrollfunktioner och risk områden. Här genomförs alla aktiviteter av gemensamt intresse tillsammans. Dock lägger Richards här ansvaret på internrevisorerna. Han anser att efter att internrevisorn har skapat sig en bild av vilken relation han/hon vill ha med externrevisorn. Skall den förstnämnda utveckla strategier för att uppnå den önskade relationen. Vidare skall internrevisorn skapa en

klar definition på relationen som innehåller preciserade arbetsområden, som skall godkännas av externrevisorn, revisionsutskottet och ledningen. Internrevisorerna i undersökningen berättar att de tillsammans med extern bestämmer vem som skall titta på vad och presenterar både en gemensam plan och individuell plan för revisionskommittén. Därför är Richards "partnerskap" relation inte fullt tillämpbar här. Månsson & Törnqvist (2004) kom fram i sin studie att de typer av samarbete mellan intern och externrevisorn som är mest förekommande är, delat samarbete, inget samarbete och kompanjonskap (partnerskap).

Internrevisorn på Gambro hävdar att han inte har något samarbete med externrevisorn alls. Han berättar att han träffar externrevisorn tre till fyra gånger under året. På dessa möten utbyter de erfarenheter, de redogör för varandra vad det är de tittar på för att på så sätt undvika dubbelarbete. Externrevisorn får veta vad det är internrevisionen tittar på, hurvida de har upptäckt några risker som externrevisorn borde känna till som en del av sin revision. Han anser inte att han har ett samarbete med externrevisorn förutom utbyte av erfarenheter. Då de har olika uppdragsgivare och fyller två olika funktioner i systemet. Denna typ av samarbete kallas för inget samarbete av Richards (2003). När intern och externrevisorns arbetsuppgifter är klart definierade och separerade finns det inget samarbete mellan dem menar han. Revisorerna har då ett informellt samarbete genom möten och informationsutbyten, här är deras arbetsuppgifter tydligt separerade (Richards, 2003). Trots att internrevisorn på Gambro inte anser att han har ett samarbete med externrevisorn så anser jag att han har det. De träffas ett antal gånger per år och de utbyter erfarenheter och koordinerar sitt arbete så att de undviker dubbelarbete. Han tycks ha samma relation med externrevisorn som de övriga internrevisorerna i undersökningen, där de tycker att de har ett nära samarbete med externrevisorn. Därför anser jag att även Gambros internrevisor har ett samarbete med externrevisorn. Ett samarbete som liknar det Richard kallar för delat samarbete.

Externrevisorerna anser att samarbetet med internrevisorn beror på hur internrevisionen är upplagt och vad den gör. Vilken typ av samarbete extern och internrevisorn har beror bland annat på hur stor internrevisionsavdelning företaget har, samt dess resurser och mål (Richards, 2003). Lindgren påpekar att om internrevisorn tittar på områden som externrevisorn inte behöver yttra sig om då behöver inte externrevisorn kontrollera vad internrevisorn har gjort. Dock anmärker han att senaste åren försöker extern och internrevisionen samplanera mera för att man inte ska göra dubbeljobb. Han menar att intern och externrevisorerna nästan alltid har gemensamma intressen och vissa områden överlappar, därför fördelar de arbetet. Redan i samplaneringsfasen bestämmer de vem som skall titta på vad. Wennberg anser att eftersom det finns vissa överlappningar i intern och externrevisorns arbetsuppgifter kan de dra nytta av varandra genom att samarbeta. Enligt FAR (2006) är det vanligt med ett nära samarbete mellan revisorerna, då den externa revisorn kan använda sig av internrevisorns granskning för att fullfölja sina åtaganden. Respondent A menar att externrevisorns arbetsområde är väldigt brett, man kan inte granska alla delar och därför måste förlita sig på internrevisorns arbete. Samtliga externrevisorer är överens om att man undviker dubbelarbete genom att samarbeta med internrevisorn. Richards (2003) anser att ett effektivt samarbete mellan revisorerna skulle leda till minskat dubbelarbete. Samarbetet påverkas av graden av förtroende som revisorerna har för varandra (Månsson & Törnqvist, 2004). Externrevisorerna anmärker att RS 610 är deras verktyg för att bedöma om de kan förlita sig på internrevisorns arbete. Innan en externrevisor förlitar sig på internrevisorns arbete undersöker den förstnämnda vilken utbildning internrevisorn i fråga har, samt kollar upp internrevisorns tidigare utfört arbete (Haron et al., 2003; Al-Twajry, Brierley, och Gwilliam, 2004).

Johren tycker att samarbetet med externrevisorn har ökat efter införandet av SOX, eftersom man nu har flera frågeställningar att hantera och komma överens om vem som skall göra vad. Han menar att nu mera är det mycket mera planering när det gäller revisionen. Blomqvist anmärker att hans relation med externrevisorn inte har förändrats efter införandet av

koden, de har fortfarande inget samarbete. Petersen Malmström påpekar att eftersom hon blev anställd i bolaget samtidigt som man började följa anvisningarna i koden, kan inte hon uttala sig om det. Men eftersom de redan har ett nära samarbete och det att Skandia Liv har haft revisionsutskott sedan år 2002 gör att hon inte tror att deras samarbete kommer att förändras efter tillägget i koden.

Lindgren anser inte att koden har påverkat hans arbetsuppgifter så mycket. Kontakten med internrevisionen har inte påverkats än, men han tror att den kommer att göra det när man på allvar börjar med granskningen av internkontrollrapporteringen. Men att den som får göra väldigt mycket av det jobbet kommer att vara internrevisionen, samtidigt som han som externrevisor skall skriva under. Då blir externrevisionen väldigt beroende av internrevisionen anser han och hur mycket arbete det blir beror på hur stränga krav som kommer att införas angående internkontrollrapporteringen. Men att det kommer att krävas ett ökat samarbete mellan intern och externrevisorn. Wennberg tycker att införandet av koden inte har påverkat samarbetet med internrevisorn. Men om ett bolag som inte tidigare haft internrevisionsfunktion, inrättar en sådan på grund av koden. Då uppstår en ny företeelse, då måste man först skapa en relation med internrevisorn påpekar han. Man ska diskutera hur man skall fungera ihop och vem som skall göra vad och där blir en del möten och därmed en ökning av externrevisorns arbete. Men om ett bolag väljer att inrätta en internrevisionsfunktion då kan externrevisorn dra nytta av att funktionen finns och kan då göra mindre eller koncentrera sig på andra arbetsuppgifter. Bäcknäs och Storck (2005) kom fram i sin undersökning att de nya reglerna enligt SOX kommer leda till ökad kompetens på internrevisionen vilket kommer att öka samarbetet mellan revisorerna gällande intern kontroll. De nya reglerna förväntas också förändra externrevisorns arbetssätt, vilket innebär en ökning av revisionsinsatsen, till följd av flera tester av bolagens internkontroller.

Respondent A tycker inte att hans arbetsuppgifter har förändrats i någon väsentlig utsträckning av införandet av bolagskoden. Han menar att för 2005 har det inte gjort det. Men för år 2006 kommer den få större effekter menar han eftersom man nu behöver planera hur man ska granska och skriva under styrelsens internkontrolluttalande och har därför mera arbete framför sig. Han berättar att många bolag har infört en internrevision som får huvuduppgiften att granska och rapportera om den interna kontrollen och eftersom externrevisorn skall skriva under styrelsens rapport så går de in också och granskar vad internrevision har gjort och om de själva måste göra ytterligare något. Internkontrollrapporten kommer att innebära mera jobb det här året anser han och anmärker att det redan har varit en del jobb föregående år i form av rådgivning då deras kunder behöver externrevisorns hjälp med att få ordning på det. Så han anser samarbetet med internrevisorn ökar allt mer i och med införandet av bolagskoden.

5.7 Ökad reglering

Johren anser att det överdrivs lite med den negativa kritiken kring ökad reglering eftersom han anser att mycket handlar om hur man genomför det som är nytt, man kan genomföra saker på många olika sätt anser han. Erfarenhet och att vara lite intelligent i hur man gör det är viktigast påpekar han. Men han anmärker att i och med att flera regler tillkommer, finns risken att man tittar på för mycket detaljer och då missar helheten. Blomqvist anser inte att flera regler leder till sämre revisions arbete eftersom han tycker att man i Sverige är väldigt målinriktade på så sätt att man lägger ner tid på det där de tror att riskerna finns, än där man tror vinsterna finns med att faktiskt göra revisioner eller genomgångar av internkontroller. Petersen Malmström anser att risken att man kringgår regler eftersom de är för komplicerade finns eftersom det kan bli för mycket. Göran Tunhammar som var VD på Svensk Näringsliv under 2002 tycker att flera komplicerade regler blir kostsamma för före-

tag och då leder till att dessa regler kringgås (Svensk Näringsliv, 2002). Lindgren anser att det är svårt att reglera vettigt beteende. Vidare påpekar han att folk inte har gått i fängelse på grund av de nya reglerna utan de åkte i fängelse på grund av de gamla reglerna. Så han anser att tillämpa vanlig sunt förnuft är i många fall överlägset. Han tycker att man generellt sätt har fått ökad kostnads nivå för att uppfylla reglerna och han är tveksam till i vilken grad det har gett en bättre kontroll. Han menar att det har blivit jobbigare, tyngre och mer komplext för både revisorerna och bolagen. Göran Tunhammar tycker att fler regler inte minskar risken att fler redovisningsskandaler uppkommer (Svensk Näringsliv, 2002). Wennberg anser att om man inför för många regler, då blir det byråkratiskt och svårt att driva företagen effektivt, det blir mer fokus på regelefterlevnad. Blir lagar och förordningar väldigt komplicerade, då blir det kanske för mycket fokus på det, istället för att göra affärer. Bolagskoden blir ”vardagsmat” anser han och det kommer att slå över och man kommer att göra den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen utan att ifrågasätta dem. Lars Granlöf, CFO på Gambro ser positivt på koden. Han anser att koden kommer att bidra till att företaget gör effektivitetsvinster. Om att ökad reglering försämrar revisionsarbetet anser respondent A beror mycket på bolagets struktur. Han menar att om regelverket blir större och större då behöver bolagen personer som uteslutande arbetar med att se till att dessa regler följs så som man har haft det inom den finansiella sektorn där man har någon som är ansvarig för att se till att finansinspektionens rekommendationer följs.

6 Slutsats

I detta kapitel kommer författarens slutsats av undersökningen att presenteras, samt förslag på fortsatta studier att ges.

Än så länge är bolagskoden en nyttig sammansättning av befintliga lagar och regler, som inte har tillfört något nytt förutom frustration bland både extern och internrevisorer då den inte är helt fullkomlig än. Det som den har bidragit till är att den har gett internrevisionen en högre status. Samt att dokumentationen på revisionsarbetet har förbättrats.

Externrevisorerna i undersökningen anser att den även har bidragit till att allt fler bolag inför internrevisions avdelningar och anställer internrevisorer. Medan internrevisorerna hävdar att inrättandet av internrevisionsfunktionen i deras bolag inte hade med koden att göra.

Det som mest tycks har skapat diskussioner och frustration med koden är internkontroll rapporten, eftersom det i koden inte finns anvisningar om hur den skall vara utformad eller hur den skall granskas. På grund av detta behöver inte externrevisorn granska internkontroll rapporten i år. Dock kommer den att få göra det nästa år eftersom FAR förväntas komma med rekommendationer om detta i år. Vad gäller bolag som både skall följa reglerna i SOX och bolagskoden, har inte koden haft någon effekt eftersom reglerna i SOX är strängare, medan i koden står "följa eller förklara". Samma gäller för finansbolag, där finansinspektionen krav är strängare än koden. Men även i dessa bolag har internkontroll rapporten skapat förvirring.

Bolagskoden har inte heller påverkat samarbetet mellan intern och externrevisorn så mycket än så länge, eftersom den inte är fulländad. Men det kommer den att göra i år när anvisningar om hur internkontrollrapporten skall se ut och hur den skall granskas blir klar. I vilket mån revisorernas arbetsuppgifter och samarbetet mellan dem kommer att påverkas beror på kraven på internkontrollrapporten. Dock anser externrevisorerna att det kommer att krävas ett ökat samarbete, eftersom externrevisorn kommer att bli mer beroende av internrevisorns arbete vad gäller den interna kontrollen. Internrevisorerna däremot är nöjda med den nära samarbete de har med sina externrevisorer. Eftersom deras funktion inrättades i samband med att koden kom så kan inte de se någon skillnad i samarbetet med externrevisorn. Det framkommer inte heller att de tror att samarbetet med externrevisorn kommer att påverkas.

Den typ av samarbete som respondenterna beskriver i undersökningen anser jag vara en blandning av delat samarbete och partnerskap så som Richards beskriver dessa. Vad gäller partnerskaprelationen håller jag inte med Richards att det är internrevisorn som skall utveckla strategier för att uppnå den önskade relationen. Min undersökning visar att det är intern och externrevisorn tillsammans som utvecklar strategier för ett bra samarbete. Därmed anser jag att den typ av samarbete som revisorerna i undersökningen har är delat samarbete.

Undersökningen visade också att samtliga revisorer är skeptiska till att ökad reglering leder till bättre revisionsarbete. Men det framkommer att om ökad reglering leder till bättre revisionsarbete beror mycket på styrelsen, hur den väljer att strukturera upp och implementera de nya reglerna inom företaget.

6.1 Förslag till fortsatt forskning

Under uppsatsens gång uppmärksammade jag några områden som jag anser skulle vara intressanta att undersöka.

När jag försökte komma i kontakt med internrevisorer, ringde jag till bolag som skall följa anvisningarna i koden. Då upptäckte jag att det inte är många bolag som har internrevisionsavdelning, men även att många höll på med att inrätta en sådan. Då skulle man kunna genomföra en kvantitativ undersökning och undersöka orsaken till att bolag inför internrevisionsavdelningar. Är det på grund av koden, så att de inte behöver förklara något eller är det på grund av det är en nödvändig funktion för företaget?

Ett annat intressant område skulle vara att undersöka hur internkontrollrapporten påverkar intern och externrevisorns arbetsuppgifter.

Referenslista

- Al-Twajry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 2004, 19, 7, pp. 929 – 944.
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori- policy och – praxis*. Malmö. Liber ekonomi.
- Balans. (2006). FAR-dagen: Koden behövs - men får inte bli för detaljerad. *Balans*, nr.1,s. 42.
- Balans. (2006). Företagen rapporterar allt fler ekonomiska brott. *Balans*, nr.1,s.11.
- Balans. (2006). Internkontroll är som en tom ram - Den måste fyllas med regler och anvisningar. *Balans*, nr.1,s.14-16.
- Balans. (2006). Revisorsnämnden och åttonde direktivet. *Balans*, nr. 1, s. 22-25.
- Bäckns, P., & Storck, C.P. (2005). *Bolagsstyrning: förväntade effekter för externrevisionen*. Magisteruppsats inom redovisning, Internationella Handelshögskolan i Jönköping.
- Catasús, B., & Gröjer, J, E. (2005). Revisorn kommer till bolagsstämman - men var är revisionen? I Johansson, S, E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (red.), *Uppdrag revision, Revisorprofessionen I takt med förväntningarna?* (s. 103-121). Stockholm: SNS Förlag.
- Cosserat, G.W. (2004). *Modern auditing* (2: d edd).Chichester. John Wiley & Sons Ltd.
- Christensen, L., Andersson, N., Engdahl, C., & Haglund, L. (2001). *Marknadsundersökning – en handbok* (2:a uppl). Lund. Studentlitteratur.
- Diamant, A. (2004). *Revisorns oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod* (3: e uppl.). Lund. Studentlitteratur.
- FAR. (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm. Far Förlag AB.
- FAR INFO, nr, 3, 2006. 126. *EU-förumuttalande om "följa eller förklara"*. Hämtad 2006-04-06, från <http://www.farkomplett.se>
- FAR. (2006). *Samlingsvolym del 2*. Stockholm. Far Förlag AB
- Felix, W. L. Jr., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 2001, Vol. 39, No. 3.pp. 513- 534.
- Grünberg, J., & Hägg, I. (2005). Revision och bolagsstyrningskoden. I Johansson, S, E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (red.), *Uppdrag revision, Revisorprofessionen I takt med förväntningarna?* (s. 45- 60). Stockholm: SNS Förlag.
- Gray, I., & Manson, S. (2005). *The audit process- principles, practices and cases*. London. Thomson Learning.
- Gambro AB. (2005). Om Gambro. Hämtad 2006-05-23, från <http://www.gambro.se/Pages/InfoPage.aspx?id=6>

- Haglund, A., Stureson, J., & Svensson, R. (2005). *Intern kontroll: En del av verksamhets- och ekonomistyrningen*. Stockholm. Komrev.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 2004, Vol. 19, No. 9, pp 1148 – 1159.
- IRF. Internrevisorernas förening. (2006). *Internrevision: Att vara internrevisor*. Hämtad 2006-03-16, från <http://www.internrevisorerna.se>.
- IRF. Internrevisorernas förening. (2004). *Riktlinjer för yrkesmässig internrevision: IRF:s översättning av the IIA Standards*. Stockholm.
- Jensen, K. L., & Payne, J. L. (2003). Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2003, Vol. 22, No.2, pp.99-119.
- Johansson, S.E. (2005). Varför har vi revisorer och vad ska de utträta?. I Johansson, S, E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (red.), *Uppdrag revision, Revisorprofessionen I takt med förväntningarna?* (s. 9 - 23). Stockholm: SNS Förlag.
- KPMG Bohlins AB. (2006). Om KPMG. Hämtad 2006-05-23, från <http://www.kpmg.se/pages/100010.html>
- Larsson, L.O. (2005). *Corporate Governance och Hållbar Affärsutveckling*. Falun. Ekerlids Förlag.
- Larsson, R. (2005). Revisor. Hämtad 2006-02-27, från <http://www.gp.se/gp/jsp/Crosslink.jsp?d=154&a=206352>
- Maletta, M. J. (1999). The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit Process. *The Auditors Report*, 1999, Vo.22, No.3.
- Mautz, R. K. (1985). Internal and External Auditors: How Do They Relate? *Corporate Accounting Boston*, 1985, Vol. 3, Iss.4, p.56.
- McCall, S.M. (2002). The Auditor as Consultant. *The Internal Auditor*; Dec 2002; 59, 6; ABI/INFORM Global pg. 35.
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn* (3:e uppl). Lund. Norstedts Juridik.
- Morrill, C., & Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: A transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, 2003, 18, 6/7, 490 – 504.
- Månsson, L. M., & Törnqvist, M. (2004). *Tänkbara effekter av ett närmre samarbete mellan intern och extern revisor*. Magisteruppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Nixon, A. (2005). Corporate governance- Internal audit: the new rock and roll. *Accountancy*. London: Jan 2005. Vol. 135, Iss. 1337; pg. 48.
- Okänt författare.(2006). *Ericsson in brief*. Hämtad 2006-05-23, från <http://www.ericsson.com/ericsson/corpinfo/>
- PricewaterhouseCooper. (2005). Företagsfakta. Hämtad 2006-05-23, från <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E>

- Patel., R & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund. Studentlitteratur.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation method* (3:d edd.). London. Sage.
- Pelfrey, S., & Peacock, E. (1990). How Internal Auditors View External Auditors. *Internal Auditing Boston*, 1990, Vo.6, Iss. 2, p.12.
- Pickett, K.H.S. (2004). *The Internal Auditor at Work*. New Jersey. John Wiley & Sons.
- Pressmeddelande från Svenskt Näringsliv, (2002). *Större regelbörda inget vaccin mot "svensk Enron"* .Hämtad 2006-03-05, från <http://sn.svensktnaringsliv.se/sn/Press.nsf/wdall/88e74cdae0a19d96c1256c2b00535d36?OpenDocument&Click=>.
- Richards,D.A. (2003). Toward a common goal.*The internal Auditor*.April ,2003,60,2. ABI/INFORM Global. Pg.32.
- Skog, R. (2005). *En svensk kod för bolagsstyrning- vad är det för något och vad innebär den?* Uppsala. Iustus Förlag AB.
- SOU 2004: 47. Finansiell rapportering och revision. Hämtad 2006-04-06, från <http://www.sweden.gov.se/sb/d/361/a/20445;jsessionid=aQHx2Xdsflc8>
- SOU 2004:130.Svensk kod för Bolagsstyrning. Hämtad 2004-12-16, från <http://www.sweden.gov.se/sb/d/138/a/35592.05.03.2006>
- Spira,,L.F; Page,M. (2003). Risk Management: The intervention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; 2003; 16, 4; ABI/INFORM Global pg 640.
- Svenning, C. (2003). *Metodboken* (5:e uppl).Eslöv. Conny Svennings och Lorentz Förlag.
- Svernlöv, C. (2005). *Bolagskoden: svensk kod för bolagsstyrning med kommentarer för praktisk tillämpning*. Stockholm. Norstedts juridik.
- Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer* (3:e uppl.). Lund. Studentlitteratur.
- Veysey, S. (2006).Internal audit's unique role stressed. *Business Insurance*. Chicago: Feb 20, 2006. Vol 40, Iss. 8; pg. 19, 1 pgs.
- Vikström, N., & Ögren, A. (2004). *Samarbetet mellan intern och externrevisorerna vid bankrevision*. Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Umeå universitet.
- Westerdahl, S. (2005). Vad har de för sig? – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, S, E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (red.), *Uppdrag revision, Revisorprofessionen I takt med förväntningarna?* (s. 45- 60). Stockholm: SNS Förlag.

Bilaga 1

Intervjuguide – Intern revisor

- **Revisorns arbetsuppgifter**

- Vilken befattning har du?
- Vilken utbildning och tidigare erfarenhet har du?
- Är du certifierad internrevisor?
- Hur länge har du arbetat som intern revisor?
- Vilka är dina arbetsuppgifter?
- Vad/vem är det som bestämmer vilka dina arbetsuppgifter är?
- Hur planerar/genomför du dina arbetsuppgifter?
- Vem rapporterar du till?

- **Bolagskoden**

- Vad är din uppfattning om införandet av bolagskoden?
- När började ni tillämpa bolagskoden?
- Har dina arbetsuppgifter förändrats på något sätt?
- De finns forskare som tycker att flera regler leder till sämre revisionsarbete. Vad anser du om det?

- **Intern kontroll**

- Hur länge har ni haft internrevisions avdelning?
- Hur arbetar du för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillfredsställande sätt?

- **Samarbete mellan intern och externrevisor**

- Hur ofta träffar du extern revisorn?
- Vad diskuteras på dessa möten?
- Påverkas ditt arbetssätt av extern revisorn?
- Vika är skillnaderna mellan dina och extern revisorns arbetsuppgifter?
- Hur ser kommunikationen med extern revisorn ut?
- Samarbetar du med extern revisorn?
- Finns det något som inverkar på kommunikationen?
- Har relationen med extern revisorn förändrats efter införandet av bolagskoden?

Bilaga 2

Intervjuguide – Extern revisor

- **Revisorns arbetsuppgifter**
 - Vilken befattning har du?
 - Vilken utbildning och tidigare erfarenhet har du?
 - Hur länge har du arbetat som externrevisor?
 - Vilka är dina arbetsuppgifter?
 - Hur planerar/genomför du dina arbetsuppgifter?

- **Bolagskoden**
 - Vad är din uppfattning om införandet av bolagskoden?
 - Har dina arbetsuppgifter förändrats på något sätt?
 - De finns forskare som tycker att flera regler leder till sämre revisionsarbete. Vad anser du om det?

- **Intern kontroll**
 - Hur arbetar du för att säkerställa att de interna kontrollerna fungerar på ett tillfredsställande sätt?

- **Samarbete mellan intern och externrevisorn**
 - Vad anser du om internrevision?
 - Vilka är skillnaderna mellan dina och intern revisorns arbetsuppgifter?
 - Hur ser kommunikationen ut mellan dig och intern revisorn?
 - Samarbetar du med intern revisorn?
 - Finns det något som inverkar på kommunikationen?
 - Påverkas dina arbetsuppgifter av intern revisorns arbete?
 - I hur stor grad använder du dig av intern revisorns arbete?
 - I hur stor omfattning använder du dig av Revisionsstandard RS 610 i ditt arbete?
 - Har relationen med intern revisorn förändrats efter införandet av bolagskoden?