



# Hoppsan, behövde vi internrevision?

– En studie om vikten av internrevision i företag

Magisteruppsats i ekonomistyrning HT 07

Handledare: Roland Almqvist och Matti Skoog

Daniel Johansson 830621

Susanne Näslund 821019

Annsophie Vallström 810317

## *Förord*

*Denna D-uppsats är skriven inom ämnet företagsekonomi med inriktning mot ekonomistyrning, vid Mälardalens högskola i Västerås under hösten 2007/2008.*

*Författarna vill tacka alla respondenter som visade sitt intresse och som bidragit med värdefulla synpunkter och tips på uppsatsens utformning och innehåll. Vi vill även tacka våra handledare Roland Almqvist och Matti Skoog som varit till hjälp och stöd med sin kunskap under arbetet med uppsatsen. Självklart tackar vi även de personer vi har varit i kontakt med på de olika företagen. Vi hoppas att slutprodukten ger läsaren en stunds trevlig och intressant läsning.*

Västerås januari 2008

*Daniel*

Daniel Johansson

*Susanne*

Susanne Näslund

*Annsophie*

Annsophie Vallström

## Sammanfattning

<b>Datum</b>	2008-01-16		
<b>Nivå</b>	D-uppsats i företagsekonomi 15hp		
<b>Författare</b>	Daniel Johansson Gulsporreg. 5A 722 28 Västerås 073-0515390	Susanne Näslund Karlfieldsg.13B 722 22 Västerås 073-9989503	Annsofie Vallström Gulsporreg.5A 722 28 Västerås 073-0863170
<b>Handledare</b>	Roland Almqvist och Matti Skoog		
<b>Titel</b>	Hoppsan, behövde vi internrevision? – En studie om vikten av internrevision i företag		

**Problem:** För några år sedan var det vanligt att företag inte hade någon internrevisor, istället tog styrelsen hand om internrevisionen och såg till att företaget hade god intern kontroll. I och med Svensk kod för bolagsstyrning har förändringar skett och vi kan idag se att flera av företagen har infört en internrevisionsavdelning i bolaget.

**Syfte:** Syfte med uppsatsen är att undersöka hur internrevisionen har utvecklats och vilken funktion den fyller i ett företag samt vilka effekter det har för företaget och den externa revisionen.

**Metod:** En kvalitativ metod har använts med fokus på intervjuer med olika respondenter. En litteraturstudie har också genomförts för att se hur utvecklingen av internrevision har sett ut de senaste åren.

**Resultat:** Vi har i denna studie kommit fram till att utvecklingen av internrevision har gjort att fler av de statliga företagen uppmärksammar internrevision, vi konstaterar att den interna revisionen blivit mer legitim. Internrevisorn har många funktioner, varav några av dessa är att se till att den interna kontrollen är god samt att företaget har bra rutiner så att de uppsatta målen uppfylls. De effekter vi ser är att kvalitén på internrevision höjs i företaget och att dubbelarbete kan undvikas genom ett samarbete med externrevisorn.

## Abstract

**Date:** 2008-01-16

**Level:** Master thesis in Business Administration, 15 hp

**Authors:** Daniel Johansson      Susanne Näslund      Annsofie Vallström  
Gulsporreg. 5A      Karlfeldsg.13B      Gulsporreg.5A  
722 28 Västerås      722 22 Västerås      722 28 Västerås  
073-0515390      073-9989503      073-0863170

**Tutor:** Roland Almqvist and Matti Skoog

**Title:** Whoops, where we in need of internal auditing?

- A study about the importance of internal auditing in companies.

**Problem:** For companies to have an internal auditor was not very common a few years ago, instead it was the board of directors who took care of the internal auditing and made sure the company had good internal control. Because of the implementation of the Swedish code for corporate governance changes have taken place and today we can see that several companies have introduced a department of internal auditing in the business.

**Purpose:** The purpose with this thesis is to investigate how the internal auditing has developed, what purpose it serves in the company and what the effects are for the company and the external auditing.

**Method:** A qualitative method has been used with focus on interviews with different respondents. A study of literature has also been carried out to see how the development of internal auditing has progressed over the last years.

**Conclusion:** We came to the conclusion that the development of internal auditing has made more companies notice internal auditing, the internal auditing have become more legitimate. The internal auditor has many purposes, one of them is to make sure the internal control is good and that the company has good routines in order to fulfill the goals. Some of the effects we can see are higher quality on internal auditing and less double work when the internal auditor cooperates with the external auditor.

## Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>2</b>
1.1	BAKGRUND .....	2
1.2	PROBLEMDISKUSSION .....	3
1.2.1	Frågeställningar .....	4
1.3	SYFTE .....	4
1.4	MÅLGRUPP .....	5
<b>2</b>	<b>Metod.....</b>	<b>6</b>
2.1	STUDIENS UPPKOMST .....	6
2.2	UNDERSÖKNINGENS GENOMFÖRANDE .....	6
2.2.1	Datainsamling.....	7
2.3	URVAL.....	8
2.4	INTERVJUDESIGN .....	9
2.5	BEARBETNING AV INTERVJUERNA .....	10
2.6	TROVÄRDIGHET .....	11
2.7	KRITISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT .....	12
2.7.1	Metodkritik .....	12
2.7.2	Källkritik.....	12
<b>3</b>	<b>Referensram.....</b>	<b>14</b>
3.1	UTVECKLING .....	14
3.1.1	Svensk kod för bolagsstyrning.....	14
3.1.2	Revisionsutskott .....	16
3.1.3	COSO .....	16
3.2	INTERNREVISORNS FUNKTIONER.....	17
3.2.1	Internrevisorns uppgifter .....	18
3.3	EFFEKTER .....	20
3.3.1	Högre kvalitet genom välutvecklad internrevision .....	20
3.3.2	Relationen med den externa revisorn enligt Sawyer.....	21
3.3.3	Relationen med den externa revisorn enligt Richards .....	22
3.3.4	Relationen med den externa revisorn enligt FAR.....	24
<b>4</b>	<b>Empiri.....</b>	<b>26</b>
4.1	TRE STATLIGA FÖRETAG .....	26
4.2	SJ.....	27
4.2.1	Svensk kod för bolagsstyrning.....	27
4.2.2	Den interna kontrollen .....	27
4.2.3	Revisionsutskott .....	28
4.3	SYSTEMBOLAGET.....	29
4.3.1	Svensk kod för bolagsstyrning.....	29
4.3.2	Den interna kontrollen .....	29
4.3.3	Revisionsutskott .....	30
4.4	INTERNREVISOR – KPMG.....	30
4.4.1	Internrevisionens utveckling.....	31
4.4.2	Internrevisorns funktion .....	31
4.4.3	Varför internrevision?.....	32
4.4.4	Kontakten med den externa revisorn .....	33
4.5	EXTERNREVISOR - KPMG .....	34
4.5.1	Externrevisorns funktion .....	34
4.5.2	Varför internrevision?.....	35

4.5.3	Kontakten med den interna revisorn .....	35
4.6	EXTERNREVISOR A FÖR STATLIGT FÖRETAG.....	36
4.7	EXTERNREVISOR B FÖR STATLIGT FÖRETAG.....	37
4.8	RIKSREVISIONEN, FINANSINSPEKTIONEN SAMT SKATTEVERKET .....	37
4.8.1	Riksrevisionen .....	37
4.8.2	Finansinspektionen .....	38
4.8.3	Skatteverket .....	38
<b>5</b>	<b>Analys .....</b>	<b>40</b>
5.1	UTVECKLING .....	40
5.1.1	Svensk kod för bolagsstyrning.....	43
5.1.2	COSO .....	45
5.2	INTERNREVISORNS FUNKTIONER.....	45
5.2.1	Internrevisorns arbetsuppgifter.....	46
5.3	EFFEKTER .....	49
5.3.1	Högre kvalitet genom välutvecklad internrevision .....	49
5.3.2	Relationen med den externa revisorn.....	51
5.3.3	Kostnadsperspektivet.....	53
5.3.4	Skärpta krav på företag.....	54
<b>6</b>	<b>Sammanfattande slutsats.....</b>	<b>56</b>
6.1	UTVECKLING .....	56
6.2	INTERNREVISORNS FUNKTIONER.....	57
6.3	EFFEKTER .....	58
6.4	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	59
	<b>Källförteckning .....</b>	<b>61</b>
	<b>Bilaga 1 - Intervjufrågor.....</b>	<b>65</b>

## *Uppsatsens disposition*

### *Kapitel 1 Inledning*

I inledningen ger vi läsaren en grundläggande förståelse för det valda ämnet genom en bakgrundsbeskrivning. Vidare i problemdiskussionen tar vi upp de problem och effekter som finns i och med internrevision som slutligen leder oss fram till våra frågeställningar samt uppsatsens syfte.

### *Kapitel 2 Metod*

Metoden har som utgångspunkt att beskriva de val av metoder vi använt oss av i utformningen och genomförandet av vår undersökning. Vi leder läsaren igenom hela vår akademiska resa med uppsatsen och beskriver här hur vi har tänkt och hur vi har gått tillväga genom arbetets gång.

### *Kapitel 3 Referensram*

Med referensramen vill vi ge läsaren kunskap och förståelse för uppsatsens ämne. De områden som behandlas i detta kapitel är de tre huvudområdena som följer hela uppsatsen, vilka är: utveckling, internrevisorns funktioner samt effekter. Under dessa huvudrubriker presenteras bland annat Svensk kod för bolagsstyrning, vad en internrevisor gör och relationen med den externa revisorn ur tre olika författares perspektiv.

### *Kapitel 4 Empiri*

Vi återger här den information vi har fått genom de olika intervjuer och kontakter vi har haft med företag. Några av de företag ni kan förvänta er att påträffa här är: Systembolaget, SJ, KPMG och Finansinspektionen.

### *Kapitel 5 Analys*

Detta kapitel innehåller en analysdel, i vilken vi diskuterar de resultat vi får utifrån en sammankoppling av referensramen och empirin. Även här följer vi de tre huvudrubrikerna: utveckling, internrevisorns funktioner samt effekter.

### *Kapitel 6 Slutsatser*

I detta avslutande kapitel binder vi samman uppsatsen genom att återkoppla till och ge svar på de frågeställningar som ligger till grund för studien. Vi väljer självklart även här att utgå från våra tre huvudrubriker när vi besvarar våra frågeställningar.

# 1 Inledning

---

*Vi inleder vår uppsats med att presentera en bakgrund till det valda ämnet. Därefter kommer vår problemdiskussion för att ge läsaren en förståelse för våra frågeställningar samt syftet med uppsatsen.*

---

## 1.1 Bakgrund

För att näringslivet ska fungera effektivt krävs att marknaden litar på att företagen redovisar sina resultat och ekonomiska ställning på ett korrekt sätt. Det är då revisorerna kommer in i bilden, de ansvarar för att kontrollera och ge trovärdighet åt den information bolaget lämnar.<sup>1</sup> Enligt Aktiebolagslagen är revisionens avsikt att revisorn ska kontrollera bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Kontrollen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver.<sup>2</sup> Allmänhetens syn på revisorns uppgifter har ändrats de senaste åren, från att ha varit någon som enbart kontrollerar och granskar det som redan har inträffat är den moderna revisorn istället någon som har full insyn i hela verksamheten. Revisionen ska vara förebyggande, stödjande och hjälpsamt, men samtidigt granskande.<sup>3</sup>

Utvecklingen av internrevision har gått framåt under de senaste åren, revisorerna har hamnat mer och mer i rampljuset och orsakerna till detta är flera. En orsak till att allmänheten blivit mer medveten om revisorernas arbete, är stora företagsskandaler såsom Enron i USA och Skandia i Sverige. En annan orsak till att revisorns roll blivit alltmer uppmärksammas är människors ökande intresse för näringslivet, i synnerhet för aktier.<sup>4</sup> Efter att företagskandalerna uppdagades utvecklades strängare lagstiftning inom området. I USA infördes den så kallade Sarbanes-Oxley Act (SOX) och i den regleras bland annat den interna kontrollen i företagen. I Sverige uppkom Svensk kod för bolagsstyrning, som delvis är ett svenskt svar på SOX.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Moberg (2003) s. 31  
<sup>2</sup> 9 kap. 3 § ABL  
<sup>3</sup> Jerlinger (2003) s. 7f  
<sup>4</sup> Precht (2007) s. 17f  
<sup>5</sup> Precht (2007) s. 18ff



I ett aktiebolag finns det normalt två typer av revision, intern och extern. Den externa revisionen utförs av den revisor som blivit vald av bolagsstämman. Det är lagstadgat att ett aktiebolag måste ha en externrevisor och denne får inte vara anställd i företaget.<sup>6</sup> Den interna revisionen utförs ofta av en anställd internrevisor, men personen kan också vara inhyrd. Det är valfritt för ett företag att ha en internrevisor, dock är detta något som både SOX och Svensk kod för bolagsstyrning rekommenderar. En internrevisor har många olika funktioner i ett företag, bland annat ska de löpande granska och föreslå förbättringar av det interna kontrollsystemet och de är en del av aktiebolagets förvaltande organisation och verksamhet.<sup>7</sup> Då bolagsskandalerna ledde till att allmänheten fick upp ögonen för revision har fler företag insett vikten av att ha en väl fungerande revision i företaget, både extern som intern. Detta har gjort att bolagen bland annat uppmärksammar hur god den interna kontrollen inom organisationen verkligen är, vilket i sin tur har lett till ökat intresse för internrevisorer och deras funktion i bolaget.

## 1.2 Problemdiskussion

Som framgår av vår bakgrund har både den externa som den interna revisionen utvecklats och blivit alltmer uppmärksammas under senare år, vilket har lett till att företagen har insett vikten av att ha bra revisorer. Framförallt har den interna kontrollen i företaget blivit allt viktigare. Det här gör att internrevisionen får en mer betydelsefull ställning, något som troligtvis gör att det i framtiden blir fler företag som inser att en internrevisor fyller en viktig funktion inom företaget. Utvecklingen av internrevision för även med sig en ökad efterfrågan på kompetenta internrevisorer, det gäller för bolagen att kunna visa att den interna kontrollen har granskats med hög kvalitet.

De företag som väljer att införa en internrevisionsavdelning kan på sikt se vad detta tillför organisationen och vilka effekter som uppstår. Utvecklingen av internrevision har till exempel medfört kostnader för företagen såsom ökad administration men det går även att se en hel del

---

6 9 kap. 1 §, 17 § 3 st. ABL  
7 Moberg (2003) s. 32

fördelar. En fördel med att företaget har en internrevisor är att styrelsen inte behöver sköta den interna kontrollen. Det krävs en enorm kunskap om hela verksamheten för att kunna ansvara för den interna kontrollen inom ett företag och en internrevisor ska vara expert på detta, medan medlemmarna som sitter i styrelsen kan ha varierande kunskap om intern kontroll.<sup>8</sup> En annan fördel är att den externa revisorns arbete kan underlättas om ett företag har en väl fungerande internrevision. De externa revisorerna har ett direkt intresse i de interna revisorernas arbete med den interna kontrollen och ser internrevisionen som oberoende som undersöker, utvärderar samt övervakar den interna kontrollen i företaget. Beroende på hur de interna revisorerna arbetar med den interna kontrollen i företaget varierar de externa revisorernas omfattning av arbete i företaget och därför även revisionskostnaden.<sup>9</sup> Vi ser det därför intressant att undersöka vilken effekt införandet av internrevision kan få, inte bara för företaget utan även för den externa revisionen. Efter uppkomsten av Svensk kod för bolagsstyrning har fler företag infört en internrevisionsavdelning. Med vår uppsats vill vi bland annat undersöka om detta har inneburit ett större förtroende för hur god den interna kontrollen inom företaget är och vad en kvalificerad internrevision kan göra för externrevisorns arbete.

### 1.2.1 Frågeställningar

- Vad har utvecklingen av nya lagar och standarder bidragit med för internrevisionen?
- Vilken funktion har en internrevisor i ett företag?
- Vilka effekter kan införandet av internrevision få för företag samt den externa revisorn?

## 1.3 Syfte

Vårt syfte med uppsatsen är att undersöka hur internrevisionen har utvecklats och vilken funktion den fyller i ett företag samt vilka effekter det har för företaget och den externa revisionen.

---

<sup>8</sup> Berggren (2007)

<sup>9</sup> Cosserat (2000) s. 50

## 1.4 Målgrupp

Uppsatsens riktar sig till högskole- och universitetsstudenter som vill lära sig mer om internrevision. Då uppsatsen bland annat visar vilka effekter en internrevisionsavdelning kan få bör det även vara intressant för företag att läsa detta, vare sig de har infört internrevision eller inte, då det visar på för och nackdelar med att ha internrevision i företaget.

## 2 Metod

---

*I detta kapitel presenterar vi den metod samt det tillvägagångssätt vi valt att arbeta utifrån. Vi ger bland annat en beskrivning av hur undersökningen har genomförts och vilken intervjudesign vi har arbetat utifrån. Vi avslutar med en kritisk diskussion kring de källor som ligger till grund för undersökningen.*

---

### 2.1 Studiens uppkomst

Vid valet av vårt ämne till uppsatsen hade vi alla en gemensam grund att utgå från eftersom intresset kring redovisning och revision var stort. Vi började med att se oss omkring på olika företags hemsidor för att se vad deras förslag på uppsatsämnen var och insåg ganska snart att just internrevision var ett ämne som flera företag var intresserade av att veta mer om. Med dessa förutsättningar letade vi upp andra uppsatser inom just detta ämnesområde och efter att ha läst ett flertal av dessa kände vi att vi ville inrikta oss mot just utvecklingen av internrevision och vad den kan tillföra ett företag samt hur kopplingen till den externa revisorn ser ut. När vi väl visste vår inriktning började vi leta efter olika artiklar om internrevision och i dem kunde vi läsa om de nya reglerna med SOX och Svensk kod för bolagsstyrning. Det här gjorde att vi blev intresserade av att undersöka hur detta har påverkat den interna revisionen samt vad denne har eller kan tillföra företag och deras interna kontroll.

### 2.2 Undersökningens genomförande

Eftersom vi redan innan vi hade bestämt ämne till uppsatsen var intresserade av revision medförde det att vi hade vissa förkunskaper inom detta område sedan förr. Vi har, förutom att vi har gått kurser som motsvarar kunskap inom just detta ämne, dessutom läst både artiklar och böcker om revision för att skaffa oss en starkare grund att stå på. När vi hade kommit fram till att vi ville få en tydlig bild av hur internrevisionen har utvecklats och vilken funktion den fyller i ett företag samt vilka effekter det har för företaget och den externa revisionen, började vi fundera över vilket som var det bästa sättet att göra det på. Efter diskussioner kom vi överens om att intervjuer var den bästa metoden för att uppfylla vårt syfte med uppsatsen och för att vara säkra på att få tag i personer med stor kunskap om ämnet tyckte vi att det bästa vore att kontakta ett stort revisionsbolag. Efter att ha diskuterat igenom vad det var vi ville

göra samt hur vi skulle göra det ansåg vi att vår undersökning var av en kvalitativ metod. Den stämmer överens med Kvales syn på kvalitativ metod, dels för att studien grundar sig på en form av forskningsintervju som är av mer kvalitativ form och dels för att vi avser att ta del av intervjupersonernas skildringar av internrevision för att sedan tolka dessa och utveckla innebörden av deras redogörelser, alltså försöka läsa mellan raderna.<sup>10</sup>

Med hjälp av våra intervjuer avser vi att uppmärksamma hur utvecklingen av internrevision har skett och vad detta har gjort för tilliten i de interna rapporterna. Genom detta skapas en förståelse för läsaren om vikten av utveckling av internrevision och vad det kan få för effekter för företaget. Tanken med vår uppsats är att visa på betydelsen av internrevisionens tillförlitlighet samt att förhoppningsvis kunna se koppling till vår teori från de intervjuer vi genomfört. Vi hoppas på att kunna öka förståelsen för varför den interna revisionens utveckling kan vara viktig och vad företag samt de externa revisorerna kan vinna på denna utveckling.

### **2.2.1 Datainsamling**

För att kunna utföra vår undersökning och därmed besvara frågeställningarna har vi använt oss av såväl primär- som sekundärdata.

Från början valde vi att samla in sekundärdata till vår undersökning för att vi ville veta om den inriktning inom ämnet som vi hade valt var väl förankrad i teori. Genom att undersöka tidigare forskning om internrevision samt vilken roll en internrevisor fyller inom ett bolag kunde vi få en hel del förslag på väsentlig litteratur inom ämnet.

När vi samlade in sekundärdata till vår uppsats tog vi hjälp av bibliotekets katalog Book-it på Mälardalens högskola där vi sökte efter relevant litteratur på området. Vidare använde vi oss av de databaser som finns tillgängliga genom biblioteksdatabasen, dessa var främst Samsök, ELIN, Libris samt artikelsök. Vi har även använt oss av en sökmotor på Internet, vilken är

---

10 Kvale (1997) s. 13

Google. Där sökte vi med hjälp av ord som revision, internrevisor, externrevisor och samarbete mellan intern och externrevisor.

Vår studie bygger även till viss del på primärdata i form av personliga intervjuer, då dessa troligen skulle ge oss den relevanta information vi behövde för att genomföra studien. Fördelen med personliga intervjuer var att vi hade möjlighet att be respondenten tydliggöra och utveckla sina svar. Då vi valde att personligen intervju en internrevisor och en externrevisor på respektive respondents arbetsplats var detta något vi kunde använda oss av i vår intervjuteknik. Vi har en bekant på KPMG som hjälpte oss att komma i kontakt med de berörda parter vi ville intervju. Detta resulterade i att vi fick intervju KPMG:s internrevisor Guidon Berggren samt externrevisorn Lars Kjellström, vilka båda är partners hos KPMG och har lång arbetslivserfarenhet.

Vi valde dessutom att skicka ut frågor via e-mail till tre statliga företag, för att få en bild av hur deras internrevision har utvecklats och hur de ser på den idag. Vidare fördjupade vi oss i ytterligare två statliga företag genom att titta i deras bolagsstyrningsrapporter, då vi ville veta hur deras utveckling av internrevision har sett ut de senaste åren. Därefter kontaktade vi olika respondenter som inverkar på dessa företag och som därför kan se fördelar respektive nackdelar med att företag har internrevision. Dessa respondenter var de två statliga företagens externrevisorer, Riksrevisionen, Finansinspektionen samt Skatteverket. Detta underlag utgör också en del av våra primärdata till studien.

### 2.3 Urval

Vi ville ha intervjuer med intern- och externrevisorer från revisionsbyråer, eftersom att de troligtvis skulle kunna svara på våra frågor då de arbetar med detta i sitt dagliga arbete. Det stämmer därför bra in på vad som anses vara ett strategiskt urval på grund av att respondenterna har expertkunskaper inom ämnet, vilket har betydelse för vårt resultat.

Vi valde att intervju en internrevisor för att få en klar bild av hur en internrevisionsavdelning fungerar. Vårt val av en externrevisor baseras på det faktum att vi ville utöka vår bild av internrevisionen och inte enbart se på saken ur en persons perspektiv: internrevisorn själv. Kvale menar att en kvalitativ metod kan vara både känslig och kraftfull när det gäller att fånga

erfarenheter från intervjuobjektets vardag, då personen i fråga kan förmedla sina åsikter utifrån sitt egna perspektiv och med egna ord<sup>11</sup>. Vi hade även ett strategiskt urval när vi valde att intervjua de två statliga företagens revisorer, Riksrevisionen, Finansinspektionen samt Skatteverket. Dessa valdes för att de har den expertkunskap och speciella erfarenhet inom området som vi ville ta del av. Anledning till att vi valde tre statliga företag var att de skulle ge en rimlig bild över hur utvecklingen av internrevision har sett ut i statliga företag de senaste åren. Företagen valdes slumpmässigt utifrån våra kriterier att de skulle vara helägda av staten, för att vi lättare ska kunna jämföra dem. Skälet till att vi fördjupade oss i SJ och Systembolaget var för att dessa är kända företag, som dessutom var lättillgängliga.

## 2.4 Intervjudesign

Intervjuer förekommer ofta som empiriunderlag i uppsatser och som nämnts tidigare är detta något även vi till viss del använde oss av för att samla in vår empiri. Frågorna som har ställts på intervjuerna har vi kommit fram till med utgångspunkt av våra frågeställningar och syftet med uppsatsen. Vi har även fått inspiration genom att titta på äldre uppsatser och deras frågor inför intervjuer. Frågorna som ställdes på de två personliga intervjuerna ställdes utifrån en intervjumall (se bilaga 1) som upprättats, där vi delade in frågorna med inledande frågor samt huvudfrågor. Dessa var relativt strukturerade från en början men när intervjuerna fortskred blev de mer och mer ostrukturerade eftersom vi dels kom på följdfrågor och dels för att intervjupersonerna svarade på mer än en fråga samtidigt. Detta gjorde att vi hoppade fram och tillbaka mellan frågorna för att få ett så bra flyt som möjligt i intervjuerna. Dessa utvecklades till att bli samtal istället för just intervjuer och blev därför relativt öppna, vilket stämmer bra överens med en semistrukturerad intervju<sup>12</sup>.

Innan intervjun startade frågade vi intervjupersonen om denne ville vara anonym eller inte i vår uppsats, för att det inte skulle uppstå missförstånd. Ingen av intervjupersonerna ansåg det som nödvändigt att framstå som anonym utan stod för det de sade. Vid de två personliga

---

11 Kvale (1997) s. 70

12 Bryman (2005) s. 362f

intervjuerna medverkade vi alla tre så att inte någon information skulle gå till spillo. I och med detta var det inte nödvändigt att spela in intervjun utan alla tre antecknade det som sades och direkt efter intervjun sammanställde vi resultatet. Om en bandspelare används kan det nog lätt kännas som ett förhör och intervjupersonen kan välja att inte besvara frågorna så sanningsenligt som denne kan tänkas göra utan en bandspelare, för att personen vet att varje ord dokumenteras. Bryman menar att det är när bandspelaren har stängts av som intervjupersonen börjar öppna sig och de sista minuterna av intervjun är ofta där de mest intressanta svaren kommer fram<sup>13</sup>.

## 2.5 Bearbetning av intervjuerna

Efter varje genomförd intervju sammanställdes och jämfördes våra anteckningar för att se helheten av dem. Vi delade in intervjuerna under olika rubriker för att kunna ställa dessa i relation till vår teori. Vi analyserade därefter de olika delarna i empirin och satte dem i relation till varandra för att kunna bilda oss en åsikt om de undersökta frågeställningarna. När vi skulle sammanställa svaren efter de personliga intervjuerna upptäckte vi efter hand att de olika respondenterna använde olika språk under olika områden. Ett exempel är när internrevisorn talar mycket gott om sitt område men så fort externrevision kommer på tal ändrades språket till en något negativ ton och vise versa. Vi har därför haft i åtanke att varje intervju har speglats utifrån ett visst perspektiv: antingen den interna eller den externa revisorns.

Vi valde att framföra vårt empiriska underlag på ett relativt originellt sätt, speciellt vid de två personliga intervjuerna som genomfördes. Intervjuerna speglades, som nämnt ovan, av en intern kamp mellan den interna och externa revisorn, något som vi vill påvisa med att tolka in deras kroppsspråk för att få en mer levande bild av dem, vilket gör att det blir en mer kvalitativ tolkande insats. Ytterligare ett skäl till detta upplägg är att vi, genom vår litteraturstudie, hittade källor som menar att det inte alltid spelar så stor roll hur revisorn gör sitt arbete utan det viktiga är hur de uppträder när de gör det samt att arbetet blir gjort. Här kunde vi därför styrka detta med hjälp av vår empiri, då vi kunde se vissa skillnader på hur de båda

---

13 Bryman (2005) s. 377



revisorerna uppfattade en del saker i deras arbete, genom att tolka deras uppträdande. Detta upplägg styrker även vilken funktion revisorerna överlag har fått eftersom mycket beror på hur de talför och uppför sig inför sina klienter.

## 2.6 Trovärdighet

Det viktigast när vi skulle göra vårt urval av datainsamlingen var att vi verkligen fick fram det vi hade för avsikt att få fram. Vi är medvetna om att när vi använder oss av intervjuer kan olika typer av bedömningsfel uppträda eftersom både vi som intervjuare och den vi intervjuar gör olika bedömningar, de av våra frågor och vi av deras svar. För att öka tillförlitligheten av intervjuerna var vi alla tre närvarande vid intervjuerna och alla antecknade för att sedan kunna jämföra det vi skrivit med varandra. Detta sätt stämmer överens med interbedömarreliabilitet, vilket framkommer ur boken *Forskningsmetodikens grunder*<sup>14</sup>.

För att dessutom öka trovärdigheten har vi försökt att reflektera över två olika frågor, vilka är:

- Kommer vi få in data som är relevant för våra frågeställningar?
- Kommer vi få in data som går att använda när vi gör vår analys och drar våra slutsatser?

Dessa frågor hade vi i åtanke när vi utformade intervjuerna och på så sätt försökte vi endast ställa de frågor som hade med syftet att göra under intervjuerna.<sup>15</sup>

För att få en valid koppling mellan referensram och empiri började vi med att läsa in oss på ämnet för att kunna utforma referensramen och på så sätt uppfylla vårt syfte med uppsatsen. Utifrån våra frågeställningar och med hjälp av referensramen utformades sedan intervjufrågorna. Vi har även diskuterat alla frågor som uppkommit under arbetets gång för att få samstämmighet i gruppen så att alla ska kunna arbeta mot samma mål.

---

14 Patel & Davidson (2003) s. 101

15 Burell & Kylén (2003) s. 48

## 2.7 Kritiskt förhållningssätt

Vid val av källor och metod för denna uppsats har vi strävat efter att få så rättvisande underlag som möjligt. Här nedan beskriver vi hur vi gjort en kritisk granskning av vår undersökning, för att på så vis kunna öka trovärdigheten av undersökningen.

### 2.7.1 Metodkritik

Eftersom vi hade vissa förkunskaper inom ämnet innebar detta att vi redan hade en syn på internrevision, vårt arbete startade därför inte från att vara helt neutralt och objektivt. Detta är något som boken *Forskningsmetodikens grunder* behandlar<sup>16</sup>.

För att kunna försäkra oss om att vi uppfattat allt korrekt och att vi hunnit anteckna allt som intervjuobjekten sa hade intervjuerna kunnat bandas för att säkerhetsställa informationen. Gruppen hade då haft möjlighet att gå igenom intervjuerna i efterhand om något var oklart. När vi bestämde oss för att granska två företag närmare genom deras bolagsstyrningsrapporter gjorde vi detta för att tillförlitligheten skulle bli så bra som möjligt. Hade vi istället personligen intervjuat en ansvarig på företaget fanns det en risk att denne kunde lägga in sina egna värderingar och åsikter i intervjun. Här ville vi istället ha konkreta svar angående hur bolagen visar om de arbetar med internrevision och den interna kontrollen. Anledningen till att vi valde att personligen intervju en intern och externrevisor var att vi ville få deras personliga uppfattning om yrket. Vi är medvetna om att intervjuerna som gjordes per e-mail till tre statliga företag och till de respondenter som kunde se fördelar med internrevision inte är en optimal intervjuteknik, då gruppen inte kunnat förtydliga frågorna om något var oklart eller kunnat be den intervjuade att utveckla sitt resonemang.

### 2.7.2 Källkritik

Eftersom det har skett en utveckling av internrevision de senaste åren har vi varit noggranna med att använda aktuella källor. Då mestadels av den litteratur vi hittade var relativt gammal

---

16 Patel & Davidson (2003) s. 24

~METOD~

fanns de mest uppdaterade källorna på Internet. Vi har varit noga med att använda oss av kända och uppdaterade hemsidor. Vid våra intervjuer har vi haft i åtanke att det finns en möjlighet att intervjuobjekten vill framträda på ett särskilt sätt och eventuellt svarar i enlighet med vad som är till deras egen fördel.

### 3 Referensram

---

*Här ger vi läsaren en djupare förståelse för ämnet av vår uppsats. Vi kommer att följa våra tre huvudrubriker, vilka har en direkt koppling till våra frågeställningar: Utveckling, Funktion samt Effekter. Vi har även reflekterat över teorin i slutet av vissa stycken, för att ge läsaren förståelse till valet av våra källor.*

---

#### 3.1 Utveckling

I juli 2002 skapades Sarbanes-Oxley Act (SOX) som är en amerikansk lag. Den kom till som en reaktion på en rad amerikanska redovisningsskandaler i bland annat Enron och WorldCom.<sup>17</sup> Lagstiftningen har också påverkat företag utanför USA:s gränser då den omfattar alla företag som är registrerade vid Securities and Exchange Commission (SEC). SEC är en amerikansk myndighet som utövar tillsyn över handeln med värdepapper. Införandet av SOX innebar att nya krav ställdes på företag, revisorer och övervakningsorgan och detta har gjort att många länder sett över sina bolagsstyrningskoder.<sup>18</sup> Då företagsskandalerna gav upphov till strängare lagstiftning kan det lätt uppfattas som något negativt, men faktum är att kriserna också har medfört möjligheter. Bland annat har det börjat eftersökas mer noggranna standarder för kontroll, vilket har gjort att revisionen har höjts upp i samhället och fått en bättre kvalitet.<sup>19</sup>

##### 3.1.1 Svensk kod för bolagsstyrning

Utvecklingen av SOX har gjort att ett stort antal länder har kommit med mer eller mindre frivilliga regelsamlingar, så kallade koder för bolagsstyrning. Den 1 juli 2005 infördes Svensk kod för bolagsstyrning (Koden), som utgår från aktiebolagslagen och är en motsvarande regelsamling till SOX.<sup>20</sup>

---

17 Lander (2004) s. 1

18 Sarbanes-Oxley Act (2007) s. 1

19 Power (1999) s. 31

20 Kodgruppen (2004) s. 4

Det övergripande syftet med koden är att bidra till förbättrad styrning av svenska bolag. Koden riktar sig främst till svenska aktiebolag men en utvecklad bolagsstyrning i dessa bolag kommer att tjäna som exempel och förebild även för andra kategorier av företag i Sverige. Införandet av koden ska också höja förtroendet för, samt kunskapen om svensk bolagsstyrning hos utländska investerare och andra aktörer på den internationella kapitalmarknaden och på så sätt gynna det svenska näringslivets tillgång till utländskt riskkapital. Detta ska stärka näringslivets effektivitet, konkurrenskraft och främja förtroendet på den svenska kapitalmarknaden.<sup>21</sup>

Koden bygger på principen följ eller förklara som också tillämpas i flertalet utländska koder. Detta innebär att om ett företag väljer att tillämpa koden kan de avvika från en regel i denna men ska då förklara varför de gör det. Koden behandlar det beslutssystem genom vilket ägarna direkt och indirekt styr bolaget. Frågor som rör revisionsarbetet samt aktiemarknadens spelregler och funktionssätt behandlas inte och inte heller bolagets förhållande till kunder, anställda eller omvärld i övrigt.<sup>22</sup>

De rekommendationer i koden som berör internrevisionen och den interna kontrollen i ett företag finns under punkten *3.7 Intern kontroll och internrevision*, vilket presenteras här nedan:

3.7.1 Styrelsen skall se till att bolaget har god intern kontroll och fortlöpande hålla sig informerad om och utvärdera hur bolagets system för intern kontroll fungerar.

3.7.2 Styrelsen skall årligen avge en rapport över hur den interna kontrollen till den del den avser den finansiella rapporteringen är organiserad och hur väl den har fungerat under det senaste räkenskapsåret. Rapporten skall granskas av bolagets revisor.

---

21 Kodgruppen (2004) s. 4

22 Kodgruppen (2004) s. 6f

3.7.3 I bolag som inte har en särskild granskningsfunktion (internrevision) skall styrelsen årligen utvärdera behovet av en sådan funktion och i sin rapport över den interna kontrollen motivera sitt ställningstagande.<sup>23</sup>

### 3.1.2 Revisionsutskott

Ett av kraven i Koden är att vissa noterade svenska företag skall införa ett revisionsutskott. Syftet med dessa utskott är att öka kommunikationen mellan revisorn och styrelsen samt att öka fokus på redovisnings- och revisionsfrågor. Inom utskottens ansvarsområde ligger även att fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får använda sina revisorer till.<sup>24</sup>

### 3.1.3 COSO

COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) är en standard som har utarbetats för att skydda företaget mot ekonomisk brottslighet som kan finnas inom den finansiella redovisningen. Kommittén började med att utveckla vissa ramverk för den interna styrningen på företag och utvecklade sedan dessa idéer mot den riskhantering som företagen kämpade mot och kom fram med ett ramverk 1991. COSO jobbade mer och mer med riskhanteringen och fördjupade sig i uppgiften om att utveckla ytterligare ett ramverk för de olika riskerna och interna styrningen. Detta gjordes eftersom intresset att få ett nytt ramverk som behandlar hur företagen ska hantera och identifiera riskerna var stort bland bolagen. Det här resulterade i ett helt nytt ramverk 2004 som benämns ”Enterprise Risk Management – an integrated framework”, vilken har en stark koppling till det första ramverket från 1991. COSO:s ramverk har använts av tusentals företag och organisationer för att förbättra dess styrning och kontroll samt att deras uppsatta mål uppfylls.<sup>25</sup>

När COSO utvecklade det senare ramverket skedde detta under en tid när många företags-skandaler uppdagades och behovet av tydliga anvisningar och ett starkt ramverk var nöd-

---

23 Kodgruppen (2007) s. 29f

24 FAR (2006) s. 286f

25 Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk (2004)

vändigt. Ramverket har blivit allmänt accepterat av företag och investerare just för den sakens skull att det är tydliga och starka hänvisningar. Utvecklingen har bidragit till att lagen SOX antogs i samband med företagsskandalerna. Riskerna i dagens företag kan vara av större eller mindre betydelse men det är en svår utmaning för en styrelse att bestämma hur stor risk företaget är beredd att ta. COSO är utvecklat och har rapporter för att hjälpa dem att möta sina utmaningar.<sup>26</sup>

### ***Våra reflektioner***

Anledningen till varför vi har valt att börja vår referensram med att ge en inblick i de lagar, regelsamlingar samt standarder som finns utarbetade på området är att det är dessa som har gjort att utvecklingen av internrevision har gått framåt. Vi ville påvisa hur utvecklingen har skett och att det mestadels är genom detta som företag har fått upp ögonen för internrevision. Efter att ha presenterat dessa kunde vi i nästkommande stycken ge läsaren en tydligare bild av hur dagens syn på internrevisorer ser ut samt vad denne har för funktion i ett nutida företag. Då utvecklingen av internrevision tog ett språng efter uppdagandet av företagsskandalerna ville vi ha den litteratur som var skriven senast inom området. Vi är dock medvetna om att Power är skriven tidigt, redan år 1999, men valde ändå att använda oss av dennes åsikter då det är en erkänd författare som skrivit en hel del om ämnet revision.

## **3.2 Internrevisorns funktioner**

Det finns en mängd olika förklaringar till vad för funktion en internrevisor har på ett företag och många definitioner på internrevision har uppkommit genom åren. En av dessa, vilken är den mest erkända har Institute of Internal Auditors (IIA) fastställt. IIA:s definition används av flera, inte minst av deras svenska motsvarighet, Internrevisorernas förening, IRF, som har översatt definitionen till svenska:<sup>27</sup>

*”Internrevisionen granskar att organisationens information är tillförlitlig och har integritet, att lagar och regelverk följs, att tillgångar skyddas, att resurser används effektivt samt att*

---

26 Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk (2004)

27 [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se) (2007)

*fastställda syften och mål uppnås. Internrevision hjälper en organisation att nå sina mål, genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna. Den är en oberoende, objektiv, säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet.”<sup>28</sup>*

Internrevisionens avsikt är att stödja så att ledningssystemet inom verksamheten fungerar som det ska, vilket innebär att arbetssättet som valts ska leda fram till uppställda mål och önskade resultat. Revisionen ska fånga upp olika förändringar eller förslag på sådana samt avvikelser som sker i företaget. Den kan även fungera som ett medel för att sprida information om en framtida förändring i företaget. Den interna revisionen i ett företag ska även följa upp egna, redan genomförda, förbättringar.<sup>29</sup>

### **3.2.1 Internrevisorns uppgifter**

En internrevisor väljs och anställs av företaget och ska fungera som ett hjälpmedel för ledningen att kontrollera verksamheten och dess effektivitet. Uppgiften är att granska bolagets styrning för att kontrollera att denna är tillförlitlig. Internrevisorn kan även undersöka om vissa lagar och uppsatta regelverk efterföljs så att företagets tillgångar skyddas samt att de resurser som används av företaget används på ett rätt och effektivt sätt. En annan uppgift är att berätta för företagsledningen om saker som inte fungerar i verksamheten och förklara varför de inte gör det. Internrevisorn ska också visa vilka risker som finns i företaget, om det till exempel är något som hindrar organisationen att uppnå dess uppsatta mål. Därefter hjälper internrevisorn ledningen att fatta beslut om hur de ska ta ställning till samt hantera riskerna.<sup>30</sup>

Det är viktigt för revisorer att de uppträder professionellt i sitt arbete, de ska inbringa en trygghet för sina klienter för att lyckas. Metaforiskt kan revisorn jämföras med en präst inför sina klienter. Hur arbetet görs eller hur det upprättas spelar egentligen inte så stor roll, utan det är hur de uppträder i sitt arbete samt att arbetet blir gjort som får effekter och är viktigt. På detta sätt blir revisionen en slags ritual för en verifikation, där signaturen av revisorn be-

---

28 [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se) (2007)

29 Wahlman (2004) s. 2ff

30 [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se) (2007)



stämmer när de finansiella räkenskaperna är redo att visas upp för marknaden och revisionen är klar. Därför påverkas förtroendet för revisionen samt hur marknaden uppfattar revisorn beroende på om revisorn uppträder professionellt eller inte och hur mycket trygghet företaget känner för personen i fråga.<sup>31</sup>

Den externa revisorn har blivit mer orienterad mot kontrollsystem och företagens kompetens av beskattning. Detta har gjort att den allmänna betydelsen av interna revisorer också har växt.<sup>32</sup> Den interna revisorn kan utföra arbetsuppgifter som kan gynna den externa revisorns arbete. Men även om det finns vissa delar i revisionen som internrevisorn har utfört, är det fortfarande den externa revisorn som har huvudansvaret för revisionen. Det är endast denne som kan avgöra om bedömningen av internrevisorns arbete kan anses korrekt och ge rätt och riktig information. Om revisorn ger omdömet att denne kan lita på internrevisorn behöver inte de delar som redan är kontrollerade granskas av externrevisorn ännu en gång, istället kan denne koncentrera sig på andra saker i organisationen och sedan skriva en ren revisionsberättelse. Alltså kan vissa delar av en verksamhet redan vara reviderat i praktiken, men blir inte ”riktigt” reviderade förrän revisorn ger sin signatur.<sup>33</sup> Enligt Power främjar det företaget om det finns flera personer som kontrollerar arbetet och detta är något som revisorer håller med om, även om de inte kan precisera fördelarna exakt. När revisionen utförs av legitima parter öppnar den upp för att organisationen kan visa upp en extern självständig säkerhet.<sup>34</sup>

### ***Våra reflektioner***

Vi valde medvetet att beskriva ovanstående stycken utifrån olika föreningars hemsidor samt de författare vi ansåg vara de rätt lämpade. Hemsidorna har uppdaterat information inom ämnet och som nämnt ovan använder sig och arbetar de flesta internrevisorer efter deras definition. Internrevisorernas funktion har ändrats genom åren och genom att välja de senaste källorna kunde vi få rätt information om vad deras funktion är i dagens företag. Valet av Carrington var från en början tveksamt då vi ansåg att denne endast behandlar redovisning ur det externa perspektivet. Vi hittade dock relevant information om redovisning och kopplingen

---

31 Carrington (2007) s. 90

32 Power (1999) s. 32

33 Carrington (2007) s. 94f

34 Power (1999) s. 122ff

till internrevisorn, vilket var ett av skälen till varför Carrington togs med. Ett annat skäl var att avhandlingen är från 2007 och därmed en väldigt aktuell källa. Vi är medvetna om att internrevisorer lyfts fram utifrån en positiv syn på de hemsidor vi har tittat på. Detta har vi tagit i beaktande vid vår analys där vi har försökt ha ett kritiskt förhållningssätt till dessa källor.

### 3.3 Effekter

När vi ville se vad utvecklingen av internrevision har medfört för effekter för företagen samt de externa revisorerna valde vi att framhäva bland annat Sawyers syn på detta, då denna författare intresserar sig för hur företag säkerställer kvalitén på internrevisionen. Vi ville också undersöka vad den interna revisionen har för koppling till den externa revisionen och har därför valt att lägga fram olika författares syn på detta. Både Sawyer och Richards har varit framstående inom ämnet och vi tycker deras argument är intressanta och väl motiverade. Vi ville sedan ha med de rekommendationer vilka FAR har gett ut angående relationen mellan den interna och externa revisorn.

#### 3.3.1 Högre kvalitet genom välutvecklad internrevision

I dagsläget finns det inga specifika krav för att bli interrevisor men det har visat sig att många internrevisorer har samma utbildning och erfarenhet som en auktoriserad eller godkänd externrevisor.<sup>35</sup> En internrevisor kommer oftast inte direkt från skolan utan behöver erfarenhet från branschen för att kunna lyckas med sitt arbete. Personen ska ha en bredd av kunskap och kunna lite om mycket. Internrevisorn kan bland annat utvärdera framtida teknologi, analysera möjligheter, värdera risker, styrning och etik. Denne ska även kunna kommunicera med företaget genom klarhet och noggrannhet.<sup>36</sup>

En internrevisor kan idag ha olika certifieringar för att visa att denne behärskar sitt yrke och vet vad som krävs inom olika områden. Den mest kända och erkända certifieringen globalt är CIA (Certified Internal Auditor®). Denna certifiering är uppbyggd på fyra olika steg eller delprov som internrevisorn ska klara av. Det första steget innebär frågor om internrevisorns roll i

---

35 FAR Förlag (2001)

36 FAR Förlag (2001)

ledningen och hur denne klarar av risker och kontroller. Den andra delens frågor handlar om de interna granskningarna medan det tredje steget behandlar hur revisorn ska utföra affärsanalyser och informationsteknologi. Sista delen hanterar revisorns affärskunskap.<sup>37</sup> För att kunna skriva detta prov ska internrevisorn inneha en kandidatexamen samt ha arbetat som internrevisor i minst två år<sup>38</sup>.

Vem ska då granska de som själva granskar? Internrevision har fått en allt större roll på senare år och Sawyer menar att det inte bara är internrevisorerna som ska granska sig själva utan andra måste kontrollera revisorns arbete. Företag bör undersöka vilket inflytande internrevisorn har haft för organisationen och ifall denne skapar effektivitet i företaget. För att få en så bra internrevision som möjligt bör dessutom den interna revisorn vara objektiv, vilket bör gå att mäta.<sup>39</sup>

Då det har blivit allt viktigare att kunna försäkra sig om att internrevisorn gör ett bra arbete har det kommit ut fler manualer och standarder som talar om vad som krävs av en internrevisor. 1978 utvecklade The Institute of Internal Auditors (IIA) ett hjälpmedel för att objektivt kunna kontrollera internrevisionen på ett företag. Under rubriken *Quality Assurance* kan vi läsa att: ”*The chief audit executive should establish and maintain a quality assurance program to evaluate the operations of the internal auditing activity.*”<sup>40</sup> Skälet till programmet är att företag ska kunna försäkra sig om att revisionsarbetet överensstämmer med de standarder som finns utarbetade inom området och att internrevisorn arbetar på ett effektivt sätt. Programmet som ska försäkra internrevisionens kvalitet ska innehålla tre olika saker: kontroll, intern granskning samt extern granskning.<sup>41</sup>

### 3.3.2 Relationen med den externa revisorn enligt Sawyer

Sawyer skriver att studier har visat att relationen mellan den interna och externa revisorn har förändrats på senare år. Från att internrevisorn har haft en mer underliggande och assisterande

---

37 www.theiia.org (2007)

38 www.internrevisorerna.se (2007)

39 Sawyer et al (2005) s. 1010

40 Sawyer et al (2005) s. 1011

41 Ibid

roll till den externa revisorn, har den interna revisorn idag en mer självständig och stark roll, och relationen dem emellan beskrivs som samverkande. I dagsläget har det visat sig att de båda revisorerna har ett nära samarbete för att på så sätt identifiera de mest kostnadseffektiva metoderna för att minska dubbelarbete för både dem själva och organisationen. Skälet till internrevisorns utveckling är dels en rent yrkesmässig förbättring och dels att företag har blivit mer medvetna om kostnaderna för revision. Internrevisionens profession har gjort att den externa revisorn har fått bättre möjligheter att känna förtroende för och i större omfattning lita på internrevisorns rapporter. De saker som får den externa revisorn att bedöma tillförlitligheten i den interna revisorns rapporter är främst yrkesmässighet, kompetens och objektivitet från internrevisorns sida. Utvecklingen har även gjort att revisionskommittéer har utvecklat sin ställning och kan numera kontrollera och godkänna revisionskostnaderna samt se hur många timmar som har lagts ner på själva revisionen. Kommittéerna har fått en mer företagsam förhandlingsståndpunkt och vill uppnå en allt högre koordination mellan intern- och externrevisorerna för att minska dubbelarbete och onödiga kostnader.<sup>42</sup>

Vidare skriver Sawyer att det är många kostnader som har höjts för företagen, då både den statliga som den privata sektorn har blivit alltmer komplex. Det här är något som företagen är medvetna om och säkerligen skulle de vilja se att den interna och externa revisorn samarbetade med varandra, ifall detta skulle minska på revisionskostnaderna.<sup>43</sup> Däremot bör företagen vara försiktiga med att ställa sig alltför positiva till ett samarbete. Internrevisionen ska fortfarande vara självständig och det gäller att inte lägga för stor vikt vid att försöka arbeta efter att enbart vara till externrevisionens fördel. Vissa revisorer menar att även om ett samarbete skulle minska dubbelarbete så är oftast kostnadsminskningen minimal.<sup>44</sup>

### **3.3.3 Relationen med den externa revisorn enligt Richards**

Richards anser att det är viktigt att relationen mellan intern- och externrevisorn fungerar för att ett företag ska kunna bedrivas effektivt och få ett gott rykte. Vilket förhållande mellan dessa som passar företaget bäst varierar beroende på företagets resurser, tid och uppgifternas komplexitet. Det finns fyra olika typer av relationer en intern och externrevisor kan ha: Inget

---

42 Sawyer et al (2005) s. 1272

43 Sawyer et al (2005) s. 1274

44 Sawyer et al (2005) s. 1273

samarbete, Kostnad-nytta samarbete, Delat samarbete och Kompanjonskap. En kritisk punkt i relationen är hur samspelet fungerar mellan dem. En effektiv kommunikation mellan intern- och externrevisorn kan minska dubbelarbete i företaget och ge en bra service till ledningen. Det är viktigt att ta sig tid att titta på vilken relation intern- och externrevisorn har och fundera på om det är det bästa för företaget. Både företaget, ledningen och revisionskommittén kommer att ha nytta av att dessa två grupper har ett bra förhållande.<sup>45</sup> Nedan kommer en beskrivning av de olika typer av relationer som Richards presenterar.<sup>46</sup>

### **Inget samarbete**

Här är den interna och externa revisorns arbete helt olika och separerat, vilket kan vara lämpligt då storleken på internrevisionsavdelningen eller arbetets omfattning kräver högsta lojalitet för att bemöta styrelsens förväntningar. Internrevisorerna kan träffa externrevisorerna genom möten men ingen av parterna erbjuder något direkt stöd till den andra. Fördelarna med detta samarbete är att internrevisorn inte behöver delge den externa revisorn löpande utan kan fokusera enbart på företagets behov. Detta samarbete var populärt innan SOX antogs.

### **Kostnad-nytta samarbete**

Internrevisorerna hjälper de externa revisorerna genom att engagera sig stödjande, delande och i samordnade aktiviteter tillsammans med externrevisorerna, vilket medför ett ökat värde för företaget. De interna revisorerna diskuterar med styrelsen vilka uppgifter de kan hjälpa externrevisorerna med, som leder till kostandsfördelar för företaget. Internrevisionsavdelningar som tillhör ett sådant här förhållande är resultat- och lönsamhetsfokuserade. Nackdelen med Kostnad-nytta samarbetet är att det är svårt att mäta värdet som förhållandet skapar, hur mäts exempelvis den information och de nätverk som internrevisorerna har framställt och som de externa revisorerna drar nytta av?

### **Delat samarbete**

De interna och externa revisorerna skapar ett yrkesmässigt samarbete för att maximera resursanvändningen. Internrevisorerna arbetar nära externrevisorerna för att försäkra sig om att

---

45 Richards (2003) s.34ff

46 Ibid

informationen som samlats in av den ena parten även kommer den andra parten till användning. Den interna revisorn är medveten om vilka områden som ska granskas, tillvägagångssättet samt resultaten av den externa revisorns arbete och den externa revisorn är medveten om vilka områden som internrevisorerna granskar och resultatet av deras arbete. I den här relationen är båda parter oberoende bevarat men samordningen av hur arbetet ska läggas upp kan bli lidande på grund av avsaknaden av långtgående planering.

### **Kompanjonskap**

I den här relationen har den interna och externa revisorn ett yrkesmässigt förhållande. Detta underlättar planeringen av granskningsarbetet då riskbedömning, information och revision från tidigare revisioner kan användas. Riklig kommunikation och planeringsinsatser är vanligt i denna relation och uppgifter som är av båda parter intresse planeras gemensamt. Fördelarna med denna relation är att kommunikationens omfattning, utförande samt resultatet av både den interna och externa revisorns insatser är mer samordnade.

### **3.3.4 Relationen med den externa revisorn enligt FAR**

Den interna och externa revisorn har ofta ett nära samarbete. Den externa revisorn ska bedöma den interna revisionens verksamhet och dess eventuella inverkan på externa revisionsåtgärder. Vissa delar av internrevisionsarbetet kan vara till nytta för den externa revisorn men det är den externa revisorn som ensam har ansvaret för uttalanden i revisionsberättelsen och för att bestämma externrevisionsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden. Ofta är metoderna som används av den interna revisionen likartade de externas och kan vara till nytta när det gäller att bestämma karaktären, omfattningen och förläggningen i tiden av externa revisionsåtgärder. Dock är internrevisionen en del av företaget och kan inte uppnå samma grad av oberoende som krävs av den externa revisorn. Ansvaret blir inte mindre genom att denna drar nytta av internrevisionen.<sup>47</sup>

Vid revisionen av företaget ska externrevisorn göra en preliminär bedömning av internrevisionsfunktionen då denna verkar ha betydelse för den externa revisionen. En effektiv

---

47 FAR (2006) s. 488

internrevision kan ibland minska omfattningen på de åtgärder som utförs av den externa revisorn.<sup>48</sup> Om externrevisorn anser att den interna revisionen är tillförlitlig och väljer att använda internrevisionens arbete ska detta diskuteras i ett så tidigt skede som möjligt. Samarbetet med internrevisorn blir också effektivare om möten hålls med lämpliga mellanrum under revisionsperioden. Den externa revisorn behöver bli underrättad och få tillgång till relevanta rapporter från internrevisionen och på motsvarande sätt behöver internrevisorn bli underrättad om alla väsentliga förhållanden som har betydelse för internrevisionen.<sup>49</sup>

### ***Våra reflektioner***

Genom att beskriva vilka effekter internrevisionen kan få för ett företag och den externa revisorn har vi fått en djupare och bredare förståelse för internrevisionens betydelse. Vi har inte gått djupare in på just kostnaderna för internrevision, mestadels för att det är svårt att få fram konkret fakta om vilka kostnader ett företag kan få eller spara genom internrevision. Däremot har vi fått fram andra intressanta effekter som kan uppkomma genom att ett företag satsar på internrevision.

---

48 FAR (2006) s. 491  
49 FAR (2006) s. 490

## 4 Empiri

---

*I det här avsnittet börjar vi med att presentera hur internrevisionen ser ut i tre statliga företag idag, därefter har vi fördjupat oss i ytterligare två företag, vilka är SJ och Systembolaget. Vidare presenteras intervjuer med intern- och externrevisorn, som till sist följs av de olika respondenter vi kontaktat som kan se fördelar respektive nackdelar med att företag har internrevision.*

---

### 4.1 Tre statliga företag

#### **Posten**

Posten har haft en internrevisionsavdelning sedan första hälften av 1990-talet. De fördelar Posten ser med att ha en internrevisionsavdelning är att den stödjer Styrelsen och VD i att säkerställa att bolaget har en god intern kontroll samt styrningen av verksamheten mot uppställda mål. Posten ser inga nackdelar med att ha en internrevisionsfunktion. De har inte som krav att de internrevisorer som ska jobba med internrevisionen är CIA certifierade.<sup>50</sup>

#### **Apoteket**

Apoteket har ingen internrevisionsavdelning. Styrelsen har bedömt att de ska avvakta i denna fråga och istället hitta mer effektiva arbetsätt. Dock anser ändå Apoteket att det är en fördel att ha en internrevisionsavdelning, för då finns det avdelade resurser som bara arbetar med dessa frågor. Nackdelen med att ha en internrevisionsavdelning är att det drar resurser som kan användas på ett mer effektivt sätt. Som statligt bolag har man möjlighet att välja om man vill inrätta internrevision. Därför finns det heller inget krav på certifiering.<sup>51</sup>

#### **Lernia**

Lernia har ingen internrevisionsavdelning utan det är styrelsen som ansvarar för den interna kontrollen. I årsredovisningen förklarar Lernia på vilket sätt de säkerhetsställer att den interna kontrollen i företaget är effektiv. Behovet av en internrevisionsfunktion omprövas årligen av

---

50 Tunbjörk (2007)

51 Maddison (2007)



styrelsen.<sup>52</sup> Lernias styrelse drar ett stort lass i och med att de ansvarar för den interna kontrollen. De har upprättat många olika system och specifikt inom den finansiella rapporteringen. Det har även skapats en fastighetsdatabas som kontrollerar att det blir korrekta periodiseringar.<sup>53</sup>

## 4.2 SJ

SJ är ett aktiebolag och ägs av Svenska staten och förvaltas av Näringsdepartementet<sup>54</sup>. För år 2006 hade SJ en vinst på 368 miljoner<sup>55</sup>.

### 4.2.1 Svensk kod för bolagsstyrning

Koden är en del av regeringens ramverk för ägarförvaltning och SJ skall enligt regeringens riktlinjer tillämpa dessa regler<sup>56</sup>. I och med att Koden infördes 2005 har SJ:s styrelse arbetsätt förändrats. Detta skärpte kraven på hur redovisningen av den interna kontrollen fungerar avseende den finansiella rapporteringen. SJ:s finansiella rapportering är organiserad enligt regeln 3.7.2 i Koden. Rörande Kodens regel 3.7.3 kan konstateras att det finns en internrevisionsavdelning etablerad inom SJ. Avdelningen har funnits i cirka fyra och ett halvt år. Årets arbete med intern kontroll inom SJ har utgått från ledningsbeslut, som har tagits angående rapporterade iakttagelser från externa och interna revisorer.<sup>57</sup>

### 4.2.2 Den interna kontrollen

Inom SJ finns en internrevision som är oberoende från verksamheten och internrevisorernas uppgift är att granska verksamheten. Internrevisionerna i SJ övervakar att det finns en god intern kontroll genom att granska, analysera och testa den interna kontrollen avseende bland annat den finansiella rapporteringen och detta i enlighet med den av styrelsen fastställda

---

52 Söderberg (2007)

53 Lernias årsredovisning 2006

54 SJ AB (2007) s. 2

55 www.sj.se

56 SJ AB (2007) s. 2

57 SJ AB (2007) s. 6

revisionsplanen. Internrevisorerna rapporterar resultatet av sin revision till SJ:s revisionsutskott och styrelse.<sup>58</sup>

Varje år görs en utvärdering över hur den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen är organiserad. I detta arbete medverkar styrelse, revisionsutskott, internrevision och stab Ekonomi. De externa revisorerna genomför också årligen en viss granskning av den interna kontrollen. Internrevisorerna följer den av styrelsen fastställda revisionsplanen. Internrevisorerna rapporterar resultatet av sin revision till SJ:s styrelse efter beredning i revisionsutskottet.<sup>59</sup>

### 4.2.3 Revisionsutskott

Utskottet bildades för fem och ett halvt år sedan och det är styrelsen som ansvarar för att SJ:s finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag och tillämpliga redovisningsstandarder. Under 2006 fastställde styrelsen en Internkontrollpolicy som anger hur arbetet med den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen skall bedrivas. Styrelsen tillsatte revisionsutskottet för att säkerställa kvaliteten i den finansiella rapporteringen. Revisionsutskottets uppgift är bland annat att stärka dialogen med SJ:s revisorer för att på så sätt öka kunskapen om revisorernas observationer som rör SJ:s styrning, redovisning och kontroll. En annan uppgift som revisionsutskottet har är att svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra företagets finansiella rapportering. Styrelsen informeras fortlöpande om analyser som revisionsutskottet gör av olika riskområden och utskottet bedömer årligen företagets väsentligaste risker samt hanteringen av dessa.<sup>60</sup>

*”Fördelarna med detta är att vi kontinuerligt kan göra oberoende granskningar och uppföljningar, vilket ger idéer till förbättringar som stärker konkurrenskraften”<sup>61</sup>*

---

58 SJ AB (2007) s. 7

59 SJ AB (2007) s. 9

60 SJ AB (2007) s. 4ff

61 Internrevisor SJ (2007)

### 4.3 Systembolaget

Systembolaget finns till för att de alkoholrelaterade problemen ska vara så få som möjligt och drivs därför inte av vinstintresse<sup>62</sup>.

#### 4.3.1 Svensk kod för bolagsstyrning

Koden för bolagsstyrning började implementeras under 2005 i Systembolaget AB och i början av 2006 slutfördes detta<sup>63</sup>. Eftersom Koden infördes så sent i bolaget var detta all information vi kunde hitta i deras Bolagsstyrningsrapport och genom kontakt med företaget.

#### 4.3.2 Den interna kontrollen

I systembolagets bolagsstyrningsrapport från 2006 står det att företagets styrelse ansvarar för den interna kontrollen men att en utvärdering av behovet av en internrevisionsfunktion började 2005. Under 2006 har styrelsen i Systembolaget avslutat utvärderingen och fattat beslut om inrättande av en internrevisionsfunktion. Arbetet med denna har inletts och en grundläggande Riskvärdering/Riskanalys har genomförts. Riskanalysen har baserats på riktlinjer fastlagda av COSO. Riskanalysen kommer att utgöra en grund för Internrevisionsprogrammet som kommer att implementeras under 2007.<sup>64</sup>

Den interna kontrollen i Systembolaget syftar till att identifiera, värdera och minimera risker i verksamheten. Arbetet innefattar både förebyggande som kontrollerande delar och vilar på en sund företagskultur: på att människor vill göra rätt, och på företagsgemensamma värderingar. Den interna kontrollen utgörs av tydlighet av organisation, beslutsvägar, befogenheter och ansvar. Dessa har dokumenterats i styrande dokument såsom ägardirektiv, avtal med staten, interna policys, riktlinjer, samt manualer.<sup>65</sup>

---

62 Systembolaget AB (2007) s. 4

63 Systembolaget AB (2007) s. 94f

64 Ibid

65 Systembolaget AB (2006) s. 98f

### 4.3.3 Revisionsutskott

Styrelsen i Systembolaget har beslutat att inte ha något revisionsutskott, utan hela styrelsen ansvarar för denna funktion. Styrelsen och ledningen kontrollerar att företaget följer styrande dokument, processbeskrivningar och policys samt effektiviteten i kontrollstrukturerna. Ett av verktygen för detta är arbetet som utförs av en enhet med särskilt ansvar för intern kontroll.

Styrelsen får löpande rapportering om hur verksamheten utvecklas i förhållande till verksamhetsplanen, budgeten och fastlagda mål. Resultaten för de fastlagda internkontrollprogrammen följs regelbundet upp av styrelsen. För att minska risken för oegentligheter och förskingring har ett antal kontroll- och uppföljningsrutiner införts.<sup>66</sup>

### 4.4 Internrevisor – KPMG

Guidon Berggren är partner i KPMG och har jobbat med internrevision i 40 år. På KPMG arbetar ungefär 40 till 50 personer som internrevisorer och de flesta av dessa arbetar mot Sparbanker, vilket även Berggren har gjort sedan 1990. Anledningen till att Sparbankerna tar in internrevisorer från KPMG är att de är för små för att ha egna interrevisorer anställda.

*”Anledningen till att jag valde att bli internrevisor är att det är dessa som får saker och ting att hända på ett företag.”*

När jag började som internrevisor kunde nästan vem som helst bli internrevisor, utan krav på en speciell utbildning, säger Berggren med glimten i ögat. Berggren har dock en högre ekonomiexamen från Stockholms universitet och är även diplomerad skattekonsult, något han verkar vara relativt stolt över.

#### 4.4.1 Internrevisionens utveckling

Berggren tycker att införandet av SOX och Koden har lyft upp internrevisionen på banan igen, företagen börjar förstå att revisorer inte enbart är tråkiga siffermänniskor utan att de kan hjälpa företagen inifrån. Dock tycker han att SOX är lite för mycket på detaljnivå medan Koden är mer ”svensk” och generell, vilket Berggren föredrar. Idag kan en internrevisor inneha CIA-certifiering. I Sverige har CIA blivit intressant först på senare år och Berggren berättar att det var i samband med olika bolagsskandaler som de svenska företagen fick upp ögonen för CIA. Internrevisorns kvalitet skiftar, men nu när CIA har kommit att bli viktigare i Sverige tror Berggren att kvalitén blir högre. Berggren själv har inte denna certifiering men han anser att framtidens internrevisorer bör inneha den. Han tillägger även att dagens ungdom kan ta en kurs om internrevision och corporate governance på Linköpings Universitet, vilket är ännu en del i utvecklingen.

*”Jag tackar för att SOX och Svensk kod för bolagsstyrning har införts.”*

Berggren säger att de offentliga bolagen är så pass nya på internrevision att de fortfarande är i full fart med att bygga upp det och kan därför inte så mycket om det ännu. De privata företagen däremot är mer erfarna inom ämnet och vet vad de gör. De offentliga bolagen lär sig av de privata men vill gärna vara lite egna också. Dock måste de offentliga bolagen också följa de standards som finns på området, annars får de inte säga att de följer god internrevisionsledning, vilket är något ett företag självklart vill kunna säga, enligt Berggren med glimten i ögat.

#### 4.4.2 Internrevisorns funktion

När vi frågar Berggren om en definition av internrevision säger han att svaret är ganska självklart: internrevision är som styrelsens ”högra hand” ute i verksamheten och menar att en internrevisor är företagets ögon och öron. Internrevisionen utförs på begäran av styrelsen och det är också för den som internrevisorerna utför sina uppdrag emot. De externa revisorerna tittar ofta på internrevisorernas rapporter men kan aldrig beordra den interna revisorn att göra något, vilket Berggren verkar tycka är skönt. Av praktiska skäl brukar dock internrevisorn hjälpa den externa, men inte förrän den externa har tagit upp detta med styrelsen, något som verkar inträffa lite då och då. Enligt Berggren kan styrelsen uppmana internrevisorerna att hjälpa externrevisorerna så att arbetet blir effektivare, då det hjälper till att spara både tid och

pengar för företaget. I och med att det slutliga ansvaret alltid faller på den externa revisorn är det upp till denne att bestämma om internrevisorns rapporter är användbara och om denne kan lita på internrevisorns arbete, vilket de borde göra menar Berggren med ett litet skratt. Om den externa revisorn beslutar att rapporterna är riktiga och felfria kan dubbelarbete undvikas. Berggren säger att en internrevisor egentligen ska vara anställd av företaget, men att ett företag också kan outsoursa eller cosoursa sin internrevision. Outsoursa betyder att företaget lägger ut hela sin internrevision på exempelvis KPMG medan cosoursa innebär att företaget redan har en internrevisor men ändå vill hyra in fler, av till exempel utvecklingsskäl.

Berggren berättar vidare att bankerna är ett föredöme inom internrevision eftersom dessa länge har varit tvungna, enligt lag, att ha internrevision. Inom privata företag har det förr inte varit ett krav att ha internrevision, något som har gjort att många av de privata bolagen enbart har en internrevisor, vilket anses för lite. Berggren tror att de privata företagen har varit ganska ointresserade av att ha internrevision och har ofta frågat sig själva om de verkligen behöver en internrevisor i företaget. Först efter att stora företagsskandaler har uppdagats runt om i världen har många företag börjat satsa på internrevision och Berggren tror att detta beror på att företagen vill att marknaden ska få en bra uppfattning om dem. Enligt Koden bör svenska aktiebolag ha en internrevisor, men det är inget krav. Dock måste de företag som väljer att inte ha en internrevisor förklara varför de inte har detta. Berggren menar, med ett leende på läpparna, att det här gör att det i många fall känns bättre för företag att skaffa en internrevisor än att behöva förklara varför de inte har det och riskera att sända ut fel signaler till marknaden. Men menar även samtidigt att det är tråkigt att företag ska känna sig tvingade att få en bättre styrning och kontroll av företaget. I Sverige har den statliga sektorn börjat bygga upp sin internrevision och de följer Internrevisionsförordningen.

#### **4.4.3 Varför internrevision?**

Om ett företag väljer att inte ha någon internrevisor betyder det istället att styrelsen måste göra jobbet själva.

*”Ett företag har allt att vinna på att ha internrevision.”*

Berggren menar att styrelsen inte kan göra en internrevisors arbete, utan det krävs en enorm kunskap om hela verksamheten, vilket man inte lär sig över en natt. Han anser att det är en stor fördel att jobba med internrevision på flera olika företag då detta ger ett mervärde

eftersom erfarenheterna gör att det går att komma med flera förslag om vad som fungerar eller inte fungerar. Han anser också att det är en fördel att jobba vid en stor revisionsbyrå såsom KPMG, där det finns flertalet experter att fråga vid eventuella undringar. Vidare påpekar Berggren att en internrevisor inger trygghet i företaget och de är där för att förbättra företaget och inte revidera som externrevisorerna gör. Berggren har varit med i situationer där företaget säger att de litar på varandra inom bolaget och därför inte behöver någon internrevisor, men han anser inte att det handlar om det. Istället menar han att ett företag måste ha bra rutiner för att kunna lita på varandra och för detta krävs en insyn i alla delar av organisationen, detta kan internrevisorn ordna eller i alla fall försöka styra upp.

*”Det är internrevisorns jobb att vara lite ”obehaglig” ibland och säga till vad företaget måste ha för att få god intern kontroll.”*

#### **4.4.4 Kontakten med den externa revisorn**

Berggren berättar att det finns en kommunikation mellan den interna respektive externa revisorn. Hur ofta Berggren träffar den externa revisorn för företaget är olika, men vanligast är två till fyra gånger per år. Detta för att de vill få så mycket hjälp av oss som möjligt menar Berggren med glimten i ögat. Ett företag som har ett revisionsutskott träffar dock den externa revisorn mer löpande under året, cirka fem till sex gånger. Om bolaget bara har en internrevisor träffar denne normalt bara den externa revisorn en gång per år, vid bokslutet. Berggren anser själv att en gång per år är för lite eftersom det vid bokslutet redan är för sent att åtgärda eventuella fel som har uppstått. Kommunikationen är ömsesidig men det är externrevisorn som får ut mer av mötena, 80 – 20 anser Berggren att fördelningen av information är, till externrevisorns fördel. Om Berggren inte skulle ha ett samarbete med den externa revisorn tror han att det skulle bli mycket dubbelarbete och det hela skulle bli ineffektivt eftersom en externrevisor troligtvis har nytta av en bra internrapport.

På frågan om den externa revisorn påverkar Berggrens arbetssätt svarar han att de alltid kan ge vinkar åt varandra vad de vill att den andra ska göra men att det alltid är ekonomin som styr i slutändan om hur saker och ting ska skötas. Som internrevisor måste du också vara försiktig med vad som sägs till den externa revisorn eftersom vi jobbar för styrelsen, säger Berggren. Eftersom den externa ska revidera företaget och styrelsen måste man hålla tungan rätt i mun. Det är endast i Sverige som den externa och interna revisorn kan komma från

samma revisionsbyrå. Det var bland annat på grund av detta som bolagsskandaler såsom Enron uppstod. Men Berggren tror att det kommer att bli en lagändring inom kort eftersom många andra länder redan har anammat USA:s lag om den här frågan. Berggren ser helst att den externa revisor han eventuellt ska samarbeta med kommer ifrån en annan revisorfirma då det är lättare att ha ett affärsmässigt förhållande till varandra.

Många internrevisorer arbetar inte enbart med den interna kontrollen, utan även med finansiell information, säger Berggren, eftersom internrevisorer har en sådan bred kunskap att de behärskar även dessa delar. Han berättar vidare, med ett skratt, att den interna revisorn ofta är mer populär inom företaget än en extern, då den interna har en mer rådgivande roll. Den interna revisorn jobbar mycket med intern kontroll och för att det ska bli en bra sådan bör man jobba med någon form av riskanalys, säger Berggren och nämner sedan att han själv jobbar med ramverket COSO som hjälpmedel för den interna kontrollen.

Innan intervjun avslutas frågar Berggren om vi ska intervjua någon mer på företaget och när vi svarar att vi ska intervjua externrevisorn, Lars Kjellström, vet han direkt vem det är. Jaha, Lasse, det kommer att bli kul för er, då får ni reda på hur han ser på mitt jobb, säger han med ett skratt.<sup>67</sup>

## 4.5 Externrevisor - KPMG

Lars Kjellström började sin karriär på KPMG 1975 och har sedan dess arbetat med externrevision. Kjellström blev auktoriserad revisor 1980 och 1985 blev han delägare i KPMG. Han föreläser även på Mälardalens högskola.

### 4.5.1 Externrevisorns funktion

Som externrevisor ska Kjellström kontrollera att företagets årsredovisning uppfyller Årsredovisningslagen, att balans- och resultaträkningen samt företagets vinstdisposition stämmer och styrka eller avstyrka styrelsens ansvarsfrihet. Kjellström berättar att den externa revisorns

---

67 Berggren (2007)



arbetsbelastning är framförallt störst på våren men tillägger även att de självklart har mycket att göra året om med ett leende på läpparna, medan han tycker att den interna revisorns arbetsbelastning är jämnare under året och aldrig får någon riktigt jobbig period.

#### 4.5.2 Varför internrevision?

Kjellström anser att det råder en viss begreppsförvirring bland företagen om vad internrevision innebär. Han berättar att det ser väldigt olika ut bland företagen vad gäller internrevision, exempelvis har en del företag en internrevisor medan andra har en hel avdelning. Det är inte många företag som har en välutvecklad internrevisionsavdelning som till exempel ABB, utan ofta är det någon anställd i företaget som ”blir över” som får ta hand om internrevisionen, menar Kjellström med ett litet skratt, alltså någon som egentligen inte har den rätta kompetensen. Kjellström berättar att det inte är vanligt att små till medelstora företag på landsorten har en hel internrevisionsavdelning, eftersom detta inte är nödvändigt. Kjellström säger att externrevisorerna litar mer på ett företags interna kontroll om det finns en internrevisionsavdelning än ett företag som inte har satsat på det. De företag som har en utvecklad internrevision gör sina egna planer och sin egen granskning och därför kontrollerar ofta externrevisorn mer att granskningen av den interna kontrollen har skett på ett korrekt sätt och behöver då inte göra om internrevisorns arbete. I sådana fall kan företaget få en ekonomisk nytta av att ha en internrevisionsavdelning för att slippa dubbelarbete.

*”Men den externa revisorn bör kunna nyttogöra sig mer av den interna revisorn än vad man gör i praktiken, vi borde samarbeta mer.”*

#### 4.5.3 Kontakten med den interna revisorn

Kommunikationen mellan Kjellström och den interna revisorn på företag han arbetar med varierar. Som externrevisor har man olika roller i uppdragen mot företagen. I ett uppdrag är exempelvis Kjellström klientansvarig och är då den påskrivande revisorn, alltså den som tar beslutet om denne ska lita på internrevisorns rapporter eller inte. En annan kollega har rollen som uppdragsledaren och det är då han som har den största kontakten med den interna revisorn. Det är uppdragsledaren som kallar till möte och bestämmer vilket område som ska granskas hos företaget samt om de kan dra nytta av internrevisorernas arbete. Formellt sätt ska uppdragsledaren kontakta styrelsen om han vill att internrevisorerna ska arbeta på ett

speciellt sätt. Dock menar Kjellström att det informellt sker genom att uppdragsledaren kontakter internrevisionschefen som i sin tur hör sig för hos styrelsen. Den interna revisorn kan underlätta den externa revisorns arbete, om den externa revisorn anser att denne kan lita på internrevisorns rapporter slipper denne utföra arbetet ännu en gång. I många fall berättar den interna revisorn hur de tänker göra med den interna kontrollen. Om Kjellström anser att det låter bra kontrollerar han senare att det har skett, han behöver då bara göra en mindre genomgång vilket han tycker känns bra eftersom det undviker dubbelarbete och företaget inte behöver bekostas dubbelt upp. Håller inte den rapporten måste han kontrollera allt själv. Kjellström säger att de gånger detta fungerar väl är då företaget har en ”riktig” internrevisionsavdelning. Om företaget Kjellström arbetar med inte har en internrevisionsavdelning gör han en större uppföljning av internkontrollsystemet eftersom han då inte litar lika mycket på en person som en hel avdelning.

*”När jag reviderar ser jag fördelar om företaget har en internrevisor och helst en avdelning”*

Kjellström ser många fördelar med att företag har en internrevisionsavdelning och menar att det helt klart går att dra nytta av en fungerade sådan. I dessa fall arbetar han parallellt med internrevisorn. Avslutningsvis säger Kjellström att vi kan höra av oss om det är något vi undrar över eller saknar i vår uppsats.<sup>68</sup>

#### 4.6 Externrevisor A för statligt företag

När vi frågar om hur införandet av Koden har påverkat företagen säger externrevisorn att det endast finns fördelar med att koden har införts, han menar att den interna kontrollen har i och med detta blivit bättre på företaget. Samarbetet mellan externrevisorn och internrevisorn har också det blivit bättre i och med koden, men annars anser externrevisorn att relationen är personrelaterad. Kontakten mellan dem beror alltså på personerna, men i det företag externrevisorn arbetar för nu fungerar det bra och det är positivt för företaget. Externrevisorn ser det som en fördel att företaget har ett revisionsutskott eftersom de endast träffar styrelsen två gånger per år, medan revisorerna träffar revisionsutskottet cirka fyra gånger per år. Under

---

68 Kjellström (2007)

dessa möten är det endast några stycken från styrelsen med och fokus ligger på kontrollfrågor, vilket vanligtvis inte tas upp vid träffarna med styrelsen.<sup>69</sup>

#### 4.7 Externrevisor B för statligt företag

Den första frågan gällde hur införandet av Koden har påverkat statliga företag och här svarade externrevisorn att en fördel är att de slipper lagstiftningen, Svensk kod bygger på principen följ eller förklara. På frågan om det finns några nackdelar med koden svarar revisorn att den största nackdelen är att det kan bli avsevärda kostnader på grund av införandet i och med upprättning av internrevision. Externrevisorn anser att den interna kontrollen med största sannolikhet kommer att bli bättre i och med införandet av koden. På frågan om det kommer att bli ett samarbete med den interna revisorn blir svaret att det kommer de absolut att ha. Den sista frågan, rörande kommunikationen och om denna kommer att bli bättre i ett statligt företag, svarar externrevisorn att det inte skiljer sig från privata företag i det här avseendet eftersom en bra kommunikation är att föredra oberoende vilken företagsform det rör sig om.<sup>70</sup>

#### 4.8 Riksrevisionen, Finansinspektionen samt Skatteverket

Till dessa tre instanser ställde vi frågan:

- Anser ni att det är en fördel om ett företag/statligt företag har en internrevisionsavdelning som sköter den interna kontrollen i företaget, om ni ska granska dem? I så fall varför/varför inte?

##### 4.8.1 Riksrevisionen

Riksrevisionen utgör en del av riksdagens kontrollmakt. Riksrevisionen har till uppgift att granska den statliga verksamheten och på så sätt medverka till att en god resursanvändning och en effektiv förvaltning sker i staten. Riksrevisionen ska bland annat undersöka om myndigheter följer gällande föreskrifter, om myndigheternas redovisning är tillförlitlig och

---

69 Externrevisor A (2007)

70 Externrevisor B (2007)

räkenskaperna är rättvisande, granska statens åtaganden, budget, genomförande samt resultaten av den statliga verksamheten.<sup>71</sup>

### **Svar från Riksrevisionen**

*”En kvalificerad internrevision som rapporterar till styrelse och som ges relevant dimensionering, kompetens och självständighet är alltid till fördel för genomförande av extern revision. En sådan internrevision stödjer och underlättar en externrevisors arbete”<sup>72</sup>*

### **4.8.2 Finansinspektionen**

Finansinspektionen arbetar på uppdrag från allmänheten - riksdag och regering och är en myndighet som övervakar företagen på finansmarknaden. Finansinspektionens övergripande mål är att bidra till att det finansiella systemet fungerar effektivt och uppfyller kravet på stabilitet.<sup>73</sup>

### **Svar från Finansinspektionen**

*”Vi förväntar oss en tydlig funktion och en klar ansvarsfördelning inom företagen under tillsyn. Vi har dock väldigt många företag av olika storlek i finanssektorn, så internrevisionsavdelning kan inte alltid bli lösningen.”<sup>74</sup>*

### **4.8.3 Skatteverket**

Skatteverket är förvaltningsmyndighet för skatt, folkbokföring och bouppteckningar. Från och med 2008 bevakar också Skatteverket statens fordringar. Skatteverket granskar deklARATIONER och hanterar andra skatteärenden åt medborgare och företag.

---

71 [www.riksrevisionen.se](http://www.riksrevisionen.se) (2007)

72 Hyltander (2007)

73 [www.fi.se](http://www.fi.se) (2007)

74 Ström (2007)

## Svar från Skatteverket

*”I de större företagen inriktas vår kontroll till största delen på att se om interna rutiner fungerar. Ofta finns det inget egentligt incitament att "fuska" eftersom pengarna är så långt ifrån ägarna. Jämför med ett enmansföretag där pengarna finns i ägarens plånbok. Det spelar alltså för vår del en väldigt stor roll om företaget har en egen internrevision/internrevisionsavdelning. Om företaget har en egen väl fungerande internrevision så behövs i stora delar inte någon kontroll från vår sida. Det vi i så fall kontrollerar är att den interna kontrollen verkligen fungerar. De företag som har en egen internrevisionsavdelning har generellt en mycket bättre ordning i sina papper och då även i det material som de skickar till oss.”<sup>75</sup>*

---

75 Johansson (2007)

## 5 Analys

---

*I detta kapitel kopplar vi samman vår referensram med den insamlade empiriska undersökningen och för en diskussion kring de resultat vi kan se. I vår analys utgår vi från de tre olika områden vi har baserat vår uppsats på: internrevisionens utveckling, funktion samt dess effekter.*

---

### 5.1 Utveckling

Som vi kan se menar Precht att det är mycket på grund av de senaste årens företagsskandaler som har uppdragats runt om i världen som internrevisionens utveckling har gått framåt, då lagar som SOX och Koden har införts<sup>76</sup>. Det här var något som även framgick utifrån vår intervju med Berggren då han också tror detta är en orsak till att många företag börjat satsa på internrevision, att företagen vill att marknaden ska få en bra uppfattning om dem<sup>77</sup>. Från vår empiri kan vi se att både SJ och Systembolaget har infört internrevision i sina bolag. SJ har haft sin internrevisionsavdelning i fyra och ett halvt år och sitt revisionsutskott i fem och ett halvt år<sup>78</sup>. Systembolaget är nu igång med att upprätta en internrevisionsavdelning men har däremot ännu inget revisionsutskott utan styrelsen ska ansvara för den funktionen<sup>79</sup>. SJ ser flera fördelar med att ha infört internrevision, de anser att internrevisionen gör att de kontinuerligt kan göra oberoende granskningar och uppföljningar, vilket ger idéer till förbättringar som stärker konkurrenskraften hos SJ<sup>80</sup>. Vi kan här se att den interna revisionen har börjat utveckla sig inom fler bolag. Bankerna har länge varit ett föredöme för både den interna kontrollen och internrevision, men nu börjar även andra företag, både privata och statliga, komma ikapp den utvecklingen. Skälet till detta är troligtvis att de har insett vikten av en bra intern kontroll och att de på så vis får ett pålitligare företag inför marknaden. Vad gäller de statliga företagen kan det säkerligen vara på det sättet att dessa vill ha ett bra ansikte utåt eftersom det är staten som äger dem. Men vi tolkar det även som att de vill ha en bra kontroll eftersom eventuellt fiffel inom verksamheten skulle göra att företaget skulle sjunka

---

76 Precht (2007) s. 17f

77 Berggren (2007)

78 SJ AB (2007)

79 Systembolaget AB (2006) s. 97ff

80 Internrevisor SJ (2007)

mycket lågt i svenskarnas ögon, speciellt med tanke på att en bra intern kontroll hade kunnat motverka detta. En annan orsak som gör att många företag har infört internrevision kan säkerligen vara att Kodens infördes 2005. Både SJ och Systemet anser det värdefullt att ha internrevision eftersom de då får en bra intern kontroll och kan driva företagen framåt mot nya möjligheter.

Posten har haft internrevision sedan första mitten av 1990-talet och anser den mycket nödvändig. Internrevisionen inom företaget sköter den interna kontrollen och driver företaget mot uppställda mål.<sup>81</sup> Här ser vi inga större skillnader från både SJ och Systemet. Posten håller med om att det är en bra investering och den interna kontrollen blir genomarbetat av rätt personal. Apoteket däremot har ingen internrevisionsavdelning eftersom de inte anser det vara tillräckligt effektivt. De tycker dock att det är bra med att ha en internrevisionsavdelning då det är rätt avsatt personal för just den interna kontrollen<sup>82</sup>. Apoteken verkar vara relativt kluven i den här frågan. Först menar de att det inte är effektivt men samtidigt vill de ha en internrevisionsavdelning. Vi ser tendenser på att Kodens krav på följ eller förklara gör att de inte vill säga att det är negativt med en internrevisionsavdelning eftersom detta kan låta dåligt mot det svenska folket och staten. De tar istället en ”mittemellan” väg och talar varken för eller emot en internrevision. Även Lernia har valt att inte ha någon internrevisionsavdelning utan låter istället styrelsen ansvara för denna. I och med det så förklarar de varje år i sin årsredovisning varför de inte har internrevision och hur de säkerställer sin interna kontroll.<sup>83</sup> Deras styrelse jobbar mycket för att den interna kontrollen ska bli bra. System är upprättade för bland annat finansiell rapportering och en fastighetsdatabas som kontrollerar periodiseringar.<sup>84</sup> Det framgår att Lernia litar fullt ut på sin styrelse och anser att den interna kontrollen fungerar bra i bolaget. Utifrån de intervjuer vi genomfört med revisorer tolkar vi det dock som att det bör vara någon utomstående som arbetar för styrelsen med den interna kontrollen och på så vis blir en oberoende kontrollant. Bland annat anser Berggren att

---

81 Tunbjörk (2007)

82 Maddison (2007)

83 Söderberg (2007)

84 Lernias årsredovisning 2006

styrelsen inte kan sköta en internrevisors arbete, för detta krävs det en enorm kunskap om hela verksamheten och det är inte ofta en styrelse har denna kunskap.

Då både Precht och Berggren anser att det var just företagsskandalerna som satte igång processen med nya regler kan vi inte låta bli att undra vad som hade hänt om dessa inte hade uppdragats. Kan det vara så, att internrevisionens utveckling inte hade fått så stor acceptans och uppseendeväckande status, ifall dessa skandaler inte hade satt igång uppmärksammandet av internrevision? Vi kan se tendenser på att intresset och utvecklingen av internrevision hade ökat i vilket fall som helst då, vilket Sawyer nämner, företag har blivit mer medvetna om både kostnaderna för revisionen och om en internrevisor skapar effektivitet i organisationen<sup>85</sup>. Vi tolkar det därför som att vikten av att ha en bra internrevision inom företaget förstärks i och med att marknaden kräver det och företagen inser att det kan skapa konkurrensfördelar. Vad gäller de statliga företagen så är de flesta av dem relativt stora bolag och säkerligen hade fler av dem i sinom tid upptäckt att det är viktigt för allmänheten att kunna lita på dem. I Sverige finns det ganska liten tolerans mot ”fiffel” inom bolag och speciellt de statliga bolagen har en risk att bli utsatta för spekulationer om inte rätt person har hand om den interna kontrollen inom företaget, då dessa bolag är mer ”folkliga” och inte ska gå med hög vinst. Det anses nog som viktigt att dessa bolag gör rätt för sig. Vi ser därmed tecken på att en utveckling av internrevisionen hade skett vare sig företagsskandaler eller inte, men självklart har även skandalerna haft en grundläggande del i utvecklingen då budskapet om vikten av god intern kontroll inom organisationen kom fram snabbare.

Vi kan därför konstatera att utvecklingen av internrevision har varit relativt snabb i och med att många företag mer eller mindre blivit tvingade att införa internrevision i sitt bolag. Även om internrevision hade utvecklats i någorlunda samma riktning i vilket fall som helst, har det i stor grad påverkat företagen eftersom de nu fått ta del av utvecklingen i en snabbare takt. Utifrån vår empiri tolkar vi det som att vissa företag till en början kan tycka att de ska anställa en internrevisor bara för sakens skull, men att fler av dem i efterhand inser att införandet av

---

85 Sawyer et al (2005) s. 1010 & 1272



Svensk kod har gjort att de tidigt fått upp ögonen för att internrevision faktiskt kan stärka företaget och förbättra den interna kontrollen.

### 5.1.1 Svensk kod för bolagsstyrning

Som framgår av Koden är avsikten med denna att bidra till förbättrad styrning av svenska bolag<sup>86</sup>. Av empirin framgår att flera bolag och revisorer håller med om att detta har skett. Berggren menar att införandet av koden har gjort att företag börjar inse att internrevision kan hjälpa företaget inifrån<sup>87</sup>. Av de tre statliga företagen anser Posten att en internrevisionsavdelning stödjer Styrelsen och VD i att säkerställa att bolaget har en god intern kontroll samt styrningen av verksamheten mot uppställda mål<sup>88</sup>. Vidare menar de båda externrevisorerna att den interna kontrollen i företaget säkerligen blir bättre i och med Svensk kod<sup>89</sup>. Vi ser därför tecken på att införandet av Svensk kod innebär fördelar för den interna kontrollen i bolaget.

Införandet av koden ska bland annat höja förtroendet för och kunskapen om svensk bolagsstyrning hos utländska investerare samt stärka näringslivets effektivitet, konkurrenskraft och främja förtroendet på den svenska kapitalmarknaden.<sup>90</sup> Som även framgår av vår referensram bygger koden på principen följ eller förklara, vilket innebär att ett företag har möjligheten att avvika från en regel i koden, men är då tvungna att förklara varför de gör det<sup>91</sup>. Vi ser tecken på att förtroendet för bolagsstyrningen blir högre om företaget har en internrevisionsavdelning. Det visar sig att fler av de företag vi har tittat på har infört en internrevisionsavdelning på senare år, något som stärker resonemanget om att de vill vara med i utvecklingen och bland annat skapa konkurrensfördelar. SJ uttrycker sig speciellt angående konkurrenskraften som kan skapas. Dessutom menar Berggren att det var först efter de stora företagsskandalerna och införandet av koden som många företag började satsa på internrevision. Han anser själv att detta beror på att företagen vill att marknaden ska få en bra uppfattning om dem. Vidare tror han att principen följ eller förklara gör att många företag tycker

---

86 Kodgruppen (2004) s. 4

87 Berggren (2007)

88 Tunbjörk (2007)

89 Externrevisor A & B (2007)

90 Ibid

91 Kodgruppen (2004) s. 6f

det känns bättre att anställa en internrevisor än att behöva förklara varför de inte gör det och riskera att sända ut fel signaler till marknaden. Vi tolkar det som att av införandet Svensk kod gör att utvecklingen av internrevision på företag går framåt då fler väljer att införa detta. Resonemanget stärks ytterligare av det faktum att de revisorer vi har intervjuat tycker att införandet av en internrevisionsavdelning har förbättrat den interna kontrollen, vilket gör att de externa revisorerna i allt högre grad har förtroende för den interna revisorns rapporter. Det kan diskuteras ifall företag inför en internrevisionsavdelning för att enbart visa sig duktiga utåt eller om de anser sig verkligen behöva en sådan avdelning. Många företag har vidtagit försiktighetsåtgärder med att följa koden och införa internrevision men i det långa loppet kommer de troligen att upptäcka det positiva med att ha en internrevisionsavdelning.

De rekommendationer i koden som berör internrevisionen och den interna kontrollen i ett företag finns under punkten 3.7 Intern kontroll och internrevision<sup>92</sup>. Systembolaget hade vid tillfället då rapporten skrevs precis beslutat om att införa en internrevisionsavdelning och skriver att arbetet med denna har inletts och en grundläggande Riskvärdering/Riskanalys har genomförts<sup>93</sup>. SJ skriver att den finansiella rapporteringen är organiserad enligt regeln 3.7.2 i Koden. Vidare kan vi även läsa att rörande Kodens regel 3.7.3 kan det konstateras att det finns en internrevisionsavdelning etablerad inom SJ.<sup>94</sup> Detta visar på att utvecklingen av internrevision i statliga företag har startat och gått framåt. Det visar även på att det är införandet av koden som till viss del hjälpt till att utvecklingen av internrevision i företagen har gått framåt. Berggren säger att införandet av Koden har lyft upp internrevisionen på banan<sup>95</sup>. Det är något som vi också ser tendenser på, vi kan se att allt fler företag börjar arbeta med internrevision nu. Detta kan bero på att Koden bygger på principen följ eller förklara<sup>96</sup>, något som gör att många företag troligen tycker att det blir allt viktigare med internrevision nu när den också liksom den externa revisionen är regelstyrd.

---

92 Kodgruppen (2007) s. 29f

93 Systembolaget AB (2007) s. 94f

94 SJ AB (2007) s. 6

95 Berggren (2007)

96 Kodgruppen (2004) s. 6f

### 5.1.2 COSO

Mot bakgrund av den referensram vi presenterat i uppsatsen konstaterar vi att det har tillkommit flera olika standarder angående vilka regler en internrevisor ska följa. Vi kan se att det ramverk som COSO presenterade år 2004 var ett svar på det behov som fanns efter skandalerna om hur företag bäst ska hantera och identifiera riskerna i bolaget för att förbättra den interna styrningen. Vi ser tendenser på att företag använder sig av ramverket, mot bakgrund av våra intervjuer men även genom bolagsstyrningsrapporterna i de statliga företagen vi har fördjupat oss ytterligare i. Berggren säger att en internrevisor bör arbeta med någon form av riskanalys för att få en bra intern kontroll i företaget och att han själv jobbar med ramverket COSO som hjälpmedel för den interna kontrollen. I Systembolagets bolagsstyrningsrapport framkommer det att deras riskanalys är baserad på riktlinjer fastlagda av just COSO. Riskanalysen ska utgöra en grund för Internrevisionsprogrammet som kommer att implementeras under 2007. I och med att det nya ramverket har presenterats relativt nyligen och det redan är revisorer som valt att arbeta efter det ser vi tecken på att många bolag är positiva till en utveckling och förbättring av internrevision. Företag som väljer att arbeta efter COSO kan erhålla fördelar, dels för att marknaden får en bra uppfattning om dem och dels för att den externa revisorn ser att en ansträngning har gjorts av den interna revisorn och därför förlitar sig mer på dennes rapporter.

## 5.2 Internrevisorns funktioner

Som vi kan se i vår referensram finns det olika förklaringar och definitioner på internrevision. Den definition vi valde att ha med i vår uppsats är den som IIA har fastställt. Denna innebär bland annat att internrevisionen ska hjälpa organisationen att uppnå fastställda mål genom att förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna.<sup>97</sup> Vad vi kan utläsa ur vår empiri är att det inte är något företag som nämner just denna definition. Däremot talar flera av de intervjuade om internrevisionens funktion att se till att den interna kontrollen är god samt att internrevisorn ska se till att företaget har bra rutiner. Vi uppfattar det som att en internrevisor har hand om flera olika saker i verksamheten och tar hand om det

---

97 [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se) (2007)

som behövs göras, något som förmodligen i slutändan leder till att målen uppfylls och riskerna och styrningen hanteras på ett effektivt sätt.

### 5.2.1 Internrevisorers arbetsuppgifter

Den interna revisionen i ett företag ska bland annat se till att arbets sättet inom verksamheten fungerar så att företagets mål uppfylls<sup>98</sup>. Från vår referensram kan vi se att internrevisorn i ett företag ska kunna uppfylla många olika funktioner, denne ska exempelvis se till att lagar och regler efterföljs, att företagets resurser används på ett rätt och effektivt sätt och visa på vilka risker som finns inom företaget samt hur de ska hantera dessa risker<sup>99</sup>. Wahlman menar även att internrevisorn ska följa upp de redan gjorda förbättringarna i företaget<sup>100</sup>. Att en internrevisor måste ha koll på en hel del saker får vi bekräftat från vår intervju med Berggren. Han anser att internrevisionen är som styrelsens ”högra hand” ute i verksamheten och tycker att en internrevisor är företagets ögon och öron<sup>101</sup>. Enligt FAR ska en internrevisor kunna behärska många olika områden och kunna lite om mycket i en organisation<sup>102</sup>. För att ytterligare påpeka vilken funktion en internrevisor har menar Berggren att en internrevisor inger trygghet i företaget och de är där för att förbättra företaget och inte revidera, som externrevisorerna gör. Vidare säger Berggren att företag måste ha bra rutiner för att kunna lita på varandra och för att få detta krävs en stor insyn i alla delarna av organisationen, vilket en internrevisor kan ordna.<sup>103</sup>

Vi kan se att en interrevisor fyller en stor funktion i företag och att det krävs en väl kompetent internrevisor för att kunna utföra arbetet på ett tillförlitligt sätt. Det visar på vikten av att ha en internrevisionsavdelning som kan granska den interna kontrollen, istället för att enbart en person eller styrelsen ska ta ansvar för detta. Vi är medvetna om att Berggren troligtvis talar positivt om betydelsen av internrevision av det faktum att han själv är internrevisor men vi kan ändå se att internrevision får stor betydelse i de företag som har en sådan avdelning.

---

98 Wahlman (2004) s. 2f

99 [www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se) (2007)

100 Wahlman (2004) s. 2ff

101 Berggren (2007)

102 FAR Förlag (2001)

103 Berggren (2007)

Carrington menar att revisorn kan ses som en präst metaforiskt när denne gör en revision och det spelar stor roll hur revisorn möter kunden och hur denne talför sig.<sup>104</sup> Vi har som sagt försökt att påvisa detta i vår empiriska del av uppsatsen. Här tittade vi speciellt på hur de båda revisorerna talade och även deras uttryck. Detta eftersom att det är viktigt för klienten idag att känna trygghet för sin revisor och när en revision utförs på företaget. Revisorns funktion har alltså förändrats beroende på att de nu, förutom själva revisionen, ska uppvisa en bra och stabil talförhet och känna av stämningen så att klienten blir helt nöjd med uppdraget. Kjellström menar till exempel att han litar mer på bolagets interna kontroll om det finns en internrevisionsavdelning, då det betyder att internrevisorerna gör egna planer och granskningar, vilket i sin tur gör att externrevisorn ofta bara behöver kontrollera att arbetet har gått korrekt till. Han ser många fördelar om företag har en internrevisionsavdelning.<sup>105</sup> Vi kan konstatera att en internrevisor fyller flera funktioner, inte bara inom företaget utan även utanför. Det kan innebära konkurrensfördelar med internrevision då marknaden litar mer på dessa företag och det kan även vara till nytta för de externa revisorerna i deras arbete. Vi tolkar det som att ett företag som satsar på internrevision lättare kan se vilka risker som finns i företaget och hur det på bästa sätt går att eliminera dessa. Om fler och fler företag inser vilken funktion internrevision faktiskt fyller blir det nog lättare att se fördelarna med detta och det kommer säkerligen att bli flera som är villiga att satsa på internrevision inom företaget.

Vi ser även tecken på att det ger mer trovärdighet för den interna kontrollen om företaget har en hel internrevisionsavdelning än en ensam person som sköter den. Det här bekräftar bland annat Kjellström, då det nämndes att han litar mer på en hel avdelning än på en ensam internredovisare. Flera av de statliga bolagen i Sverige är dessutom relativt stora och att ha koll på och kunna ansvara för ett bolags interna kontroll kräver ofta mer än bara en persons förmåga. Vi ser dock tendenser till, precis som Berggren nämnde under intervjun, att det kan vara svårt för mindre företag att ha en hel avdelning till förfogande. I dessa fall är det bättre att ha åtminstone en kompetent person som sköter den interna kontrollen än att styrelsen gör

---

104 Carrington (2007) s.90

105 Kjellström (2007)

det, eftersom det i alla fall skulle kunna öppna upp för ett samarbete med den externa revisorn.

Den interna revisorn kan även utföra arbetsuppgifter som gynnar den externa revisorns arbete. I dessa fall måste externrevisorn försäkra sig om att informationen är rätt och riktig för att kunna skriva under på att det är en ren revision. Den externa delen blir i sin helhet inte klar innan den är godkänd och signerad av externrevisorn. I och med detta kan vissa delar av ett företag i praktiken redan vara reviderat, av internrevisorn, men blir inte reviderat enligt lag innan den externa revisorn har skrivit under.<sup>106</sup> Vi tolkar det som att ett effektivt samarbete mellan de båda revisorerna kan göra att externrevisorn har mer koll på vad den interna revisorn har granskat och därför lättare kan se om informationen är riktig. När vi samtalande med Berggren menade han att om den interna och externa revisorn inte skulle ha ett samarbete med varandra skulle det uppstå mycket dubbelarbete och det hela skulle bli mycket ineffektivt, han poängterade att externrevisorn har nytta av en bra internrapport<sup>107</sup>. Detta var även något som Kjellström höll med om och menade att om företaget inte har en internrevisionsavdelning gör han en större uppföljning av internkontrollsystemet än annars. Han anser att externrevisorn helt klart kan dra nytta av att ett företag har en fungerade internrevision och i dessa fall arbetar han parallellt med internrevisorn för att få en effektiv organisation.<sup>108</sup>

Vi kan se att det är positivt med en internrevisionsavdelning och att ett samarbete kan göra nytta för revisionen i helhet. Dock kan vi samtidigt se tecken på att den interna revisorn inte har ett så stort ansvarsområde när det gäller samarbetet mellan den interna och externa revisorn. Eftersom det är externrevisorn som har slutordet är det alltid upp till denne att besluta om det går att lita på internrevisorns rapporter, även om en del i företaget redan kan vara reviderat i praktiken. Den interna revisorn har därför inte så mycket att säga till om. Det är här frågan om hur stor legitimitet den interna revisorn har utifrån externrevisorns perspektiv. Om den externa revisorn inte litar på internrevisorn blir det inget effektivt arbete,

---

106 Carrington (2007) s. 94f

107 Berggren (2007)

108 Kjellström (2007)

utan istället tvärtom då den externa revisorn arbetar om i vissa fall redan reviderat material. Ett bra samarbete skulle säkerligen minska risken med detta.

Vi tolkar att den interna revisionen är till för företaget och att företaget gör detta för att de vill ha kontroll över företagets olika funktioner. Vi uppfattar revisionen som om företaget vill granska något och sedan sätta punkt för den kontrollen och efter detta göra uppföljningar så att verksamheten fungerar. Om företaget vill sätta punkt för något blir det relativt jobbigt om externrevisorn inte är nöjd med vissa delar och börjar gå igenom material en gång till. Detta kan nog göra att företagen inte heller litar på internrevisorn, vilket i sin tur gör att företaget får en sämre intern kontroll. Det är därför väsentligt att det finns ett gott samarbete och en god tilltro till den interna revisorn för att företaget ska kunna bli mer effektivt. Vi kan se att marknaden försöker arbeta fram legitimitet för internrevisorerna i och med CIA, men är det tillräckligt för att externrevisorerna ska lita fullt ut på dem? Visserligen handlar internrevisionen om så många olika delar i företaget och det är endast några av dem som berör den externa revisorns arbetsområden, men det är just dessa områden som företagen kan spara pengar på om revisorerna kan lita på varandra.

### 5.3 Effekter

Vi har urskiljt flera olika effekter som införandet av internrevisorer i företag har fått både för företaget samt den externa revisorn. De främsta effekterna vi har kunnat urskilja är att utvecklingen har höjt kvalitén på den interna kontrollen och att samarbetet med den externa revisorn minskar dubbelarbete

#### 5.3.1 Högre kvalitet genom välutvecklad internrevision

Kjellström berättar att de företag som har en utvecklad internrevision gör sina egna planer och sin egen granskning och därför kontrollerar ofta externrevisorn mer att granskningen av den interna kontrollen har skett på ett korrekt sätt och behöver då inte göra om internrevisorns arbete. I sådana fall kan företaget få en ekonomisk nytta av att ha en internrevisionsavdelning

för att slippa dubbelarbete.<sup>109</sup> Sawyer skriver att en effekt av utvecklingen av internrevisionen är att den externa revisorn har fått bättre möjligheter att känna förtroende för och i större omfattning lita på internrevisorns rapporter<sup>110</sup>. Vi tolkar det som att det är viktigt att ha en väl utvecklad internrevision eftersom företaget vinner mer på det. Vi ser tendenser på att den externa revisorn litar mer på internrevisorns rapporter i de företag som har satsat på internrevision och har en egen sådan avdelning. Vad gäller de statliga företag som nyligen infört internrevision kommer det troligen att ta några år innan externrevisorn har hittat det ultimata sättet att samarbeta med den interna revisorn. Men utvecklingen av internrevision har gjort att den interna kontrollen blir bättre i bolaget och att detta är något som i allt större omfattning uppmärksammas av de externa revisorerna. Dock finns det även statliga företag, exempelvis SJ, som har haft sin internrevision i fyra och ett halvt år nu. Av vår intervju med externrevisorn A får vi reda på att det endast finns fördelar med att koden har införts och menar att den interna kontrollen har i och med detta blivit bättre på företaget. Vidare säger externrevisorn att samarbetet mellan denne och internrevisorn också det har blivit bättre i och med koden.

Under intervjun med Berggren framgick det att utbildningen för att bli internrevisor på hans tid var väldigt begränsad. Berggren menade att nästan vem som helst med en ekonomiutbildning kunde bli internrevisor för 40 år sedan, vilket har ändrats en hel del sedan dess.<sup>111</sup> Som framgår av vår referensram kan en internrevisor ta en certifiering, CIA. Berggren menar att nästkommande internrevisorer troligtvis har en stor fördel om de väljer att ta denna certifiering, då fler företag sannolikt kommer efterfråga denna vid sina anställningar. Berggren säger också att det idag finns en speciell kurs vid Linköpings Universitet inom ämnet Internrevision och corporate governance, vilket även detta är ett steg i rätt riktning för internrevisorerna<sup>112</sup>. För ungefär 30 år sedan utvecklade *The Institute of Internal Auditors* både hjälpmedel och manualer för att förbättra internrevisionen för företagen<sup>113</sup>. Vi kan här se den utveckling interrevisorer har genomgått och speciellt under de senaste åren har en hel del

---

109 Kjellström (2007)

110 Sawyer et al (2005) s. 1274

111 Berggren (2007)

112 Ibid

113 Sawyer et al (2005) s. 1011



hämt. Det har kontinuerligt tillkommit allt fler manualer för vilket arbete internrevisorn ska utföra. Detta, tillsammans med certifieringen CIA och ramverket COSO, har gjort att internrevisionen har utvecklats till att bli något av en slags kvalitet som fler och fler efterfrågar och kräver hos företag. Vi tolkar det som att utvecklingen av kvalitén på internrevisorerna är en klar fördel, då en blandning av akademiskt lärande och arbetslivserfarenhet med stor sannolikhet leder till kompetenta internrevisorer. I och med att fler företag inför internrevision och marknaden har mer krav på att den interna kontrollen inom företag är tillförlitlig ser vi tecken på att en högre utbildning på internrevisorn kan öka förtroendet för företaget. Om vi återgår till vårt empiriavsnitt kan vi se att Posten inte har några krav på CIA certifiering hos internrevisorerna. Vi kan heller inte hitta något om detta i de bolagsstyrningsrapporter vi har tagit del av. Detta kan bero på att certifieringen är relativt ny i Sverige och inte alls något som krävs för internrevisorer. Vi ser dock likheter med hur Koden gjorde att fler företag valde att införa internrevision i sina bolag. Till en början anställer bolagen troligtvis fler internrevisorer med CIA enbart för att det ska se bra ut inför marknaden, men efter ett tag inser de säkerligen fördelarna med en högre utbildad internrevisor då det kan göra att den externa revisorn har större förtroende för den interna kontrollen på företaget. Vi konstaterar att en högre kvalitet på internrevision, i och med utvecklingen, leder till ökat förtroende för både företaget och internrevisorns rapporter, vilket externrevisorn då i allt högre omfattning kan dra nytta av. I det långa loppet ser vi tendenser på att företag kan reducera sina revisionskostnader, då kvalitén på internrevisionen förbättrar samarbetet med externrevisorn.

### **5.3.2 Relationen med den externa revisorn**

Det finns många författare som har skrivit om just samarbetet mellan den interna och den externa revisorn. Sawyer nämner att de båda revisorerna tar reda på den metod som är mest kostnadseffektiv och sedan arbetar efter denna för att undvika dubbelarbete. Sawyer menar att revisorerna tänker på både sig själva och resten av företaget då de vill ta fram det sätt som är mest effektivt för företaget rent kostnadsmässigt.<sup>114</sup> Cosserat skriver att en väl fungerande

---

114 Sawyer et al (2005) s. 1272

internrevision kan underlätta en externrevisors arbete<sup>115</sup>. Även i FAR framgår det att de åtgärder som den externa revisorn utför kan minskas i omfattningen genom en effektiv internrevision<sup>116</sup>. Vidare menar Sawyer att även revisionskommittéerna har blivit aggressivare i sina förhandlingar och vill ha en högre koordination mellan den interna och externa revisorn för att minska på dubbelarbete och onödiga kostnader<sup>117</sup>. Richards nämner också att samarbetet mellan den interna och externa revisorn är viktigt för att arbetet ska bli effektivt, men påstår att det finns olika typer av relationer dessa kan ha med varandra<sup>118</sup>.

Vi ser en koppling med detta i vår empiri, där både Berggren och Kjellström säger att dubbelarbete definitivt kan undvikas ifall den externa revisorn anser att internrevisorn har granskat den interna kontrollen på ett korrekt sätt. De menar att externrevisorn använder sig av den interna revisorns rapport istället för att behöva göra om internrevisorns arbete ännu en gång. Det här kan även styrkas av Riksrevisionen, som menar att en kvalificerad internrevision kan underlätta och stödja den externa revisorns arbete<sup>119</sup>. Då Kjellström även tillade att de båda revisorerna bör samarbeta ännu mer och att han som externrevisor bör nyttogöra sig av den interna revisionen ännu mer ser vi ytterligare tendenser på att en bra internrevision kan underlätta arbetet för den externa revisorn. Vi ser dock tecken på att samarbetet dem emellan är av en mer självisk karaktär än vad Sawyer vill påstå. Revisorerna har troligen inte en kommunikation mellan sig enbart för att de vill få fram de mest kostnadseffektiva metoderna för företaget. Vid intervjuerna med revisorerna var detta ingenting som nämndes som skäl till samarbetet, istället framgick det tydligt att dubbelarbete kunde undvikas.

Då fler av de statliga bolagen har följt utvecklingen och infört en internrevisionsavdelning tror vi att den externrevisor som reviderar bolaget också kommer att se nyttan med ett nära samarbete. Vi konstaterar även att det finns olika grad av samarbeten mellan revisorerna och att det är personrelaterat hur mycket kontakt de vill ha med varandra. Vi håller inte med Richards teorier om fyra olika relationer utan anser istället att en relation bör utgå från de

---

115 Cosserat (2000) s. 50

116 FAR (2006) s. 488

117 Sawyer et al (2005) s. 1272

118 Richards (2003) s. 34ff

119 Systembolaget AB (2006) s. 97ff

båda revisorernas sätt att arbeta och gemensamt komma fram till det bästa sättet. Men vi tycker också att ett nära samarbete dem emellan avsevärt skulle bidra till en bättre kontroll över vad de båda revisorerna tillför företaget. Genom att ha kontakt med varandra skulle det också troligtvis ge bättre förtroende för varandras arbeten och den externa revisorn kunde lättare se vad som har gjorts av den interna revisorn och vad som behöver göras ytterligare.

Vi skulle även vilja se på det här ur ett annat perspektiv vilket är om dubbelarbetet har någon negativ effekt och om det istället ska undvikas någon gång. Vi anser att det inte alltid är ultimat att internrevisorn utgör uppgifter som den externa revisorn kan ta del av. Detta eftersom att internrevisorn då kunde utföra andra arbetsuppgifter som kunde gynna företaget på andra sätt och att externrevisorn själv arbetade med dessa uppgifter. En annan orsak är att externrevisorn är just extern och jobbar inte för styrelsen som den interne revisorn gör. Information som berör företaget kan vara känslig om den kommer ut och då exempelvis genom externrevisorn. Detta kan hända om de båda revisorerna har ett bra och nära samarbete. Vi anser självklart att det är bra om revisorerna slipper dubbelarbete men det får inte gå för långt så att internrevisorn utträttar externrevisorn arbetsuppgifter bara för att denne ska slippa göra en större kontroll. Då är det bättre att internrevisorn utträttar uppgifter som berör dennes och företagets interna kontroll.

### **5.3.3 Kostnadsperspektivet**

Om fler företag väljer att gå i samma fotspår och investera i internrevision tror vi att de positiva effekterna i framtiden till exempel ökad kontroll, kan överväga de negativa, såsom ökad kostnad för införandet av en internrevisionsavdelning. Dock anser vi att det är svårt att mäta om samarbetet mellan den interna och externa revisorn kommer att få för effekter för kostnaderna i företaget. Det beror på hur effektiva de interna revisorerna är så att de externa revisorerna kan ta del av och lita på deras arbete. Vi tror också, som Richards skriver, att det är svårt att mäta vissa värden av samarbetet. Dock tror vi att ett samarbete mellan den interna och externa revisorn gör att företaget bidrar mer till den externa revisionen och på så sätt får styrelsen en bättre inblick i hur företaget går.

En av de externa revisorerna för ett av de statliga företagen anser att den största nackdelen med införandet av koden är att det kan bli avsevärda kostnader på grund av införandet i och

med upprättandet av internrevisionen<sup>120</sup>. Den andra externrevisorn för ett av de statliga företagen kunde bara se fördelar med införandet av koden och menar att den interna kontrollen har i och med koden blivit bättre på företaget<sup>121</sup>. Något som vi märkte under uppsatsens gång var att både författare och de vi intervjuade kunde lätt se många fördelar med strängare lagstiftning. Det var endast en person som påpekade kostnaderna med införandet av internrevision. Vi tror att det blir en stor kostnad i början för företagen när de ska införa internrevision, de kanske måste tillsätta fler tjänster och omorganisera. Däremot tror vi att företag i det långa loppet tjänar på att ha en god internrevision, både för att de själva får en bättre intern kontroll då personer med rätt kunskap sköter den men också att kunna visa upp en bra och trovärdig bild av företaget gentemot marknaden.

#### **5.3.4 Skärpta krav på företag**

En effekt som SJ kunde märka efter införandet av koden var att kraven på hur redovisningen av den interna kontrollen fungerar avseende den finansiella rapporteringen skärptes<sup>122</sup>. När vi tittar närmare på våra övriga intervjuer ser vi dock även en del negativa effekter med att koden har införts. Berggren menar att eftersom koden bygger på principen följ eller förklara måste de företag som väljer att inte ha en internrevisor förklara varför de inte har det. Detta kan göra att det i många fall känns bättre för företagen att skaffa en internrevisor än att behöva förklara varför de inte har det och riskera att sända ut fel signaler till marknaden. Han tycker det är tråkigt att företag ska känna sig tvingade att få en bättre styrning och kontroll av företaget.<sup>123</sup> Detta är något som Kjellström också talar om, att det ofta är någon anställd i företaget som "blir över" som får ta hand om internrevisionen<sup>124</sup>. I många företag har införandet av koden dock fått den effekt som var tänkt, såsom i SJ, att den interna kontrollen har skärpts, där de kan föregå med gott exempel för andra företag. I de företag som bara tar in vilken medarbetare som helst och kallar denne för internrevisor tror vi beror på att de vill slippa förklara varför företaget inte har internrevision, de vill visa marknaden att de följer

---

120 Externrevisor B (2007)

121 Externrevisor A (2007)

122 SJ AB (2007) s, 6

123 Berggren (2007)

124 Kjellström (2007)

koden. Detta kan göra att det ser bra ut på pappret med den interna kontrollen men i verkligheten fungerar det troligtvis inte lika bra.

Den externa revisorn ser nog inte heller några speciella fördelar med detta, då personen i fråga inte är en erfaren internrevisor. Vi ser alltså tendenser på att företag i dessa fall enbart får onödiga kostnader, då den externa revisorn trots allt behöver kontrollera den interna kontrollen ännu en gång. Detta kan troligtvis ske speciellt i de mindre företagen, där det i de flesta fall inte behövs någon internrevision, utan ägaren själv har koll på allt som händer i bolaget. Däremot tolkar vi att de företag som är större bör ha en avskild internrevisionsavdelning, då det gör skillnad för förtroendet för samt granskningen av företaget. Som vi har nämnt tidigare ser externrevisorn fördelar med att bolaget har en internrevision då dessa kan ha kontakt angående arbetet med den interna kontrollen. Dessutom anser både Riksrevisionen och Skatteverket att arbetet med granskningen av bolagets interna kontroll inte blir lika omfattande då bolaget har en avskild internrevisionsavdelning. Det här styrker vårt resonemang om effekten av införandet av Svensk kod. Det faktum att kraven som ställdes på företagen angående den interna kontrollen skärptes tror vi är en fördel i många avseenden, varav ett av dessa är att externrevisorns förtroende för bolagets interna kontroll ökar med en internrevisionsavdelning.

## 6 Sammanfattande slutsats

---

*I detta avslutande kapitel ger vi läsaren en sammanfattande helhetsbild. Här presenteras kort de slutsatser vi kommit fram och vi svarar därmed på de frågeställningar vår uppsats bygger på. Avslutningsvis ger vi även ett förslag till fortsatt forskning.*

---

Vårt syfte med uppsatsen är att undersöka hur internrevisionen har utvecklats och vilken funktion den fyller i ett företag samt vilka effekter det har för företaget och den externa revisionen.

- Vad har utvecklingen av nya lagar och standarder bidragit med för internrevisionen?
- Vilken funktion har en internrevisor i ett företag?
- Vilka effekter kan införandet av internrevision få för företag samt den externa revisorn?

### 6.1 Utveckling

Sammanfattningsvis konstaterar vi att utvecklingen av internrevision har gjort den interna revisionen mer legitim. Utvecklingen har skett relativt snabbt med nya ramverk som har gjort att många företag mer eller mindre känner sig tvingade att införa internrevision i sina bolag. Genom utvecklingen har kvalitén på internrevisionen blivit högre då fler företag har insett att införandet av Koden har gjort att de tidigt fått upp ögonen för att internrevision faktiskt kan stärka företaget och förbättra dess interna kontroll. De revisorer samt företag vi har intervjuat tycker att införandet av en internrevisionsavdelning har förbättrat den interna kontrollen.

Vi finner att det är tack vare den relativt snabba utvecklingen av internrevision som har gjort att fler av de statliga företagen uppmärksammar internrevision. Utifrån vår empiri konstaterar vi att uppståndelsen kring internrevision gör att dessa företag inser vikten av en bra intern kontroll då de får ett pålitligare företag inför marknaden. Vi ser att flera av företagen har infört en internrevisionsavdelning på senare år, något som tyder på att de vill vara med i utvecklingen och bland annat skapa konkurrensfördelar.

Vad gäller standarden COSO har utvecklingen bidragit med att företag kan erhålla fördelar, då både marknaden och de externa revisorerna ser att i de företag som väljer att använda sig av det nya ramverket har en ansträngning gjorts av de interna revisorerna. Vi finner inte många företag som framförhåller att de använder sig av just COSO vid sina riskanalyser, men genom de intervjuer vi har genomfört ser vi ändå tecken på att revisorer och företag är positiva till en utveckling och förbättring av internrevision.

Slutligen konstaterar vi att införandet av Koden har uppmärksammat den interna revisionen och fler av de statliga företagen väljer att satsa mer på internrevision. Vi finner att utvecklingen av internrevision har bidragit till att många företag tycker det blir allt viktigare med god intern kontroll, dels på grund av ökade krav från marknaden och dels för att internrevision numera också, liksom den externa revisionen, är regelstyrd.

## 6.2 Internrevisorns funktioner

Vårt resultat visar att internrevisorn fyller många olika funktioner i ett företag och de ska kunna lite om mycket. Internrevisorns uppgift är främst att ansvara för den interna kontrollen på företaget och se till att företaget håller sina uppställda mål och att styrningen fungerar på ett effektivt sätt. Internrevisorn ska även fungera som en slags kontrollant och se efter att lagar och regler följs samt att resurserna används på ett rätt och effektivt sätt. Internrevisorn ska även vara styrelsens högra hand ute i verksamheten och fungera som deras ögon och öron. Vi har även kommit fram till att det är bättre med en internrevisionsavdelning istället för att styrelsen ska granska den interna kontrollen. Detta eftersom en internrevisionsavdelning har en spetskompetens inom dessa områden som inte en styrelse kan mäta sig med. Om företaget väljer att ha en internrevisionsavdelning har det framkommit att de genom denna funktion kan få en konkurrensfördel eftersom de får mer förtroende från marknaden i och med den interna revisionen och kontrollen. Företaget kan då upptäcka och eliminera riskerna i god tid och på så sätt visa marknaden att de är ett företag att lita på. Vi är även väl medvetna om att inte alla företag kan ha en hel avdelning som de kan avsätta till den interna revisionen. I dessa fall är det bättre att ha en kompetent internrevisor än att styrelsen sköter den interna kontrollen, detta eftersom att företaget då kan ha ett samarbete med den externa revisorn och använda rätt kompetens på rätt plats.

Vi har kommit fram till att internrevisorn har ett stort ansvarsområde och har ett brett arbetsområde inom företaget. Internrevisorn har dock inte så mycket ansvarsområde gentemot externrevisorn. Eftersom att den externa revisorn är den som ska skriva under på att det är en rätt och riktig revision i företaget, är det alltid denne som har sista ordet. Om då denne inte litar på den interna revisorn kommer det inte bli ett effektivt arbete, eftersom externrevisorn då kommer arbeta om redan reviderat material. Alltså beror ett effektivt arbete på hur stor legitimitet den interna revisorn har ur den externes ögon. Vi uppfattar även revisionen som något företag vill göra och sedan sätta punkt för det området och gå vidare med andra delar i företaget. Detta kan då bli relativt jobbigt om inte externrevisorn litar på den interna revisorn och reviderar om redan reviderat material. Alltså än en gång så hänger själva dubbelarbetet på att de båda revisorerna ska ha ett gott samarbete och då speciellt att den interna revisorns funktion, förutom den interna kontrollen, blir att vara så pålitlig och rättvisande att externrevisorn har förtroende och tillit för dem. De båda revisorerna ska även kunna talföra sig mot sina klienter så att de blir nöjda med deras arbete. Avslutningsvis har vi kommit fram till att, om fler och fler företag inser vilken funktion internrevisionen faktiskt fyller blir det lättare att se fördelarna med denna och det kommer säkerligen att bli fler företag som är villiga att satsa på internrevision inom sin organisation.

### 6.3 Effekter

Vi konstaterar sammanfattningsvis att en välutvecklad internrevision får positiva effekter och förbättrar den interna kontrollen på företaget. Externrevisorer litar mer på internrevisorernas arbete om företaget har en välutvecklad internrevision och detta ger effekten att dubbelarbete undviks. Förtroendet för företaget från omvärlden ökar också när de anställer internrevisorer, idag har marknaden större krav på att den interna kontrollen inom företag är tillförlitlig och vi ser även tecken på att en högre utbildning för internrevisorn kan öka förtroendet för företaget. Detta har gjort att det har blivit som en kvalitetsstämpel för företag att ha en internrevisor anställd. Vi tolkar det som att den externa revisorn ser positivt på att företag har välutbildade och kompetenta internrevisorer och att detta kan göra att denne litar mer på de interna rapporterna. Detta har i sin tur också gett effekten att kraven för att jobba som internrevisor har höjts.



En negativ effekt av införandet av internrevisorer på ett företag är kostnaden för detta, dock tror vi att de positiva effekterna i framtiden, till exempel ökad kontroll i företaget, kan överväga de negativa, såsom ökad kostnad för införandet av en internrevisionsavdelning. Vi konstaterar här att det är svårt att mäta om samarbetet mellan den interna och externa revisorn kommer att få effekter för kostnaderna i företaget. Något som vi anser företagen dock bör tänka på är att en minskning av dubbelarbete inte alltid en positiv effekt, information som berör företaget och som är känslig kan komma ut om de båda revisorerna har ett bra och nära samarbete. En annan negativ effekt som kan uppstå är att eftersom Koden bygger på ”följ eller förklara” kan detta göra att det i många fall känns bättre för företagen att skaffa en internrevisor än att behöva förklara varför de inte har det och riskera att sända ut fel signaler till marknaden. I dessa fall anser vi att företagen enbart får onödiga kostnader, då den externa revisorn troligtvis behöver kontrollera den interna kontrollen ännu en gång. Slutligen konstaterar vi att företag i det långa loppet troligtvis tjänar på att ha en god internrevision, både för att de själva får en bättre intern kontroll då personer med rätt kunskap sköter den men också för att kunna visa upp en bra och trovärdig bild av företaget gentemot marknaden.

#### 6.4 Förslag till fortsatt forskning

Under uppsatsens gång har vi flera gånger ställt oss frågan hur det kommer att se ut för internrevisorerna i framtiden. Utvecklingen har skett nyligen men ännu ser vi inga tecken på några formella krav, såsom CIA certifieringen, hos internrevisorerna. Då uppsatsen syftar till att undersöka *hur* internrevisionen har utvecklats samt *vilken* funktion denne fyller har vi inte gått djupare in på frågan om framtiden. Av detta skäl lämnar vi det åt någon annan att undersöka om utvecklingen har gjort att marknaden för internrevisorerna har ändrats om några år.

Utifrån den intervju vi genomfört med internrevisorn på KPMG ser vi tecken på att företag i framtiden helst kommer att vilja anställa CIA certifierade internrevisorer. Vi anar att företag vill hålla hög kvalitet på internrevisionen, speciellt med tanke på all uppståndelse kring den interna kontrollen. Vi menar dock att det troligtvis är en resursfråga om företag väljer att satsa på välutbildade internrevisorer eller inte. Det blir i många fall nödvändigt för företagen att göra en avvägning mellan nyttan det innebär att satsa på internrevision och den kostnad företaget får betala för detta. Det vore intressant att, om några år, undersöka hur marknaden ser ut för internrevisorer. Kommer utvecklingen för internrevisorer att gå i samma riktning

~SLUTSATS~

som externrevisorerna, där lagen kräver att företag ska ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor?

# Källförteckning

## Litteratur

Aktiebolagslagen (2005:551)

Bryman, A. (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi

Burell, K., Kylén, JA. (2003) *Metoder för undersökande arbete: sju-stegsmodellen*. Stockholm: Bonnier utbildning

Carrington, T. (2007) *Framing Audit Failure – Four studies on audit quality discomforts*. Västra Frölunda: Intellecta Docusys AB

Cosserat, Graham., W. (2000) *Modern Auditing*. England: John Wiley & Sons

FAR Förlag. (2001) *Vad är revision*.

FARs samlingsvolym. (2006) del 2, Stockholm: FAR förlag

Holme, I.M., Solvang, B.K. (1997) *Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur

Jerlinger, G. (2003) *Revisorn*. Stockholm: Bilda förlag

Lander, G. (2004) *What Sarbanes-Oxley?*. USA: McGraw-Hill

Moberg, K. (2003) *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Patel, R., Davidson, B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur

Power, M. (1999) *The Audit Society*. New York: Oxford University

Sawyer, L.B. (2005) Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing. Florida: Institute of Internal Auditors

Wahlman, E. (2004) *Internrevision för ständig förbättring*. Stockholm: SIS förlag

## **Artiklar och rapporter**

Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk. (2004)

Kodgruppen (2004) Svensk kod för bolagsstyrning

Precht, E. (2007) *Revisorn är samhällsbyggare*. Balans nr.1

Precht, E. (2007) *Bra med fokus på kontroll*. Balans nr 2

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

SJ AB. (2007) Bolagsstyrningsrapport per den 30 juni 2007.

Systembolaget AB. (2007) Bolagsstyrningsrapport räkenskapsåret 2006

## **Internet**

Om finansinspektionen (2007-10-30)

[www.fi.se/Templates/StartSectionPage\\_\\_\\_\\_\\_168.aspx](http://www.fi.se/Templates/StartSectionPage_____168.aspx)

Om Internrevision (2007-10-25ff)

[www.internrevisorerna.se](http://www.internrevisorerna.se)

[www.internrevisorerna.se/internrevision/att\\_vara\\_internrevisor/vad\\_gor\\_en\\_internrevisor](http://www.internrevisorerna.se/internrevision/att_vara_internrevisor/vad_gor_en_internrevisor)

[www.internrevisorerna.se/internrevision/var\\_ar\\_internrevision](http://www.internrevisorerna.se/internrevision/var_ar_internrevision)

[www.internrevisorerna.se/verksamhet/certifiering/cia](http://www.internrevisorerna.se/verksamhet/certifiering/cia)

Om riksrevisionen (2007-10-31)

[www.riksrevisionen.se/templib/pages/SubStartPage\\_\\_\\_\\_\\_506.aspx](http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/SubStartPage_____506.aspx)

Sarbanes-Oxley Act (2007-10-30)

[www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/B6C2520A0267EF4480257280003F71F4](http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/B6C2520A0267EF4480257280003F71F4)

SJ (2007-11-19)

[www.sj.se](http://www.sj.se)

The Institute of Internal Auditors (2007-11-01)

[www.theia.org/certification/certified-internal-auditor/cia-exam-content/](http://www.theia.org/certification/certified-internal-auditor/cia-exam-content/)

## **Intervjuer**

Berggren Guidon, Internrevisor, KPMG

Personlig intervju (2007-11-02)

Externrevisor A

Telefonintervju (2007-11-28)

Externrevisor B

Mailintervju (2007-11-31)

Internrevisor, SJ

Mailintervju (2007-11-21)

Hyltander, Göran, Riksrevisionen

Mailintervju (2007-11-16)

Kjellström Lars, Externrevisor, KPMG

Personlig intervju (2007-11-15)

Maddison Kristin, Ekonomichef, Apoteket

Mailintervju (2007-12-03)

Ström Per-Arne, Finansinspektionen

Mailintervju (2007-11-29)

Söderberg Lasse, Koncernredovisningschef, Lernia

Mailintervju (2007-12-04)

Tunbjörk Mats, Internrevisor, Posten

Mailintervju (2007-11-29)

## Bilaga 1 - Intervjufrågor

### Internrevisor

1. Vad har du för utbildning och erfarenhet?
2. Hur vill Du definiera internrevision?
3. Hur länge har företaget Du arbetar för haft internrevision?
4. För vem anser Du att internrevisionen utförs?
5. Hur är internrevisionen uppbyggd?
6. Hur många arbetar med internrevision i företaget?
7. Vad anser du att företaget vinner på att ha interrevision?
8. Finns det kommunikation med den externa revisorn?
9. Samarbetar du med extern revisorn?
10. Hur ofta träffar du extern revisorn?
11. Vem är det som tar kontakten till möten?
12. Vad utbyter ni för information med varandra? – relevanta rapporter?
13. Påverkas ditt arbetssätt av extern revisorn?
14. Vilka är skillnaderna mellan dina och extern revisorns arbetsuppgifter?
15. Om ni inte skulle ha ett samarbete – vad innebär detta?
16. Har relationen med extern revisorn förändrats efter införandet av SOX och Svensk kod för bolagsstyrning?
17. Tror du att det är skillnad på kommunikationen mellan den interna och externa revisionen i privat/offentligt företag?

## Externrevisor

1. Vad anser du om internrevision?
    - a. Vilka fördelar ser du om ett företag du ska revidera har en internrevisor
  2. Vilka är skillnaderna mellan dina och intern revisorns arbetsuppgifter?
  3. Hur ser kommunikationen ut mellan dig och intern revisorn?
    - a. Hur ofta träffas ni
    - b. Vad utbyter ni för information
    - c. Vem tar första kontakten?
  4. Samarbetar du med intern revisorn?
    - a. Talar du om för styrelsen vad du tycker att den interna revisorn ska göra för att underlätta ert arbete
  5. Finns det något som inverkar på kommunikationen?
  6. Påverkas dina arbetsuppgifter av intern revisorns arbete?
  7. I hur stor grad använder du dig av intern revisorns arbete?
- 

## Tre statliga företag

1. Hur länge har ni haft en internrevisionsfunktion/internrevisionsavdelning?
  - a. Om ni inte har en internrevisionsfunktion/internrevisionsavdelning, varför har ni inte det?
2. Vilka fördelar respektive nackdelar ser ni med att ha en internrevisionsfunktion/internrevisionsavdelning?
3. Har ni som krav att de internrevisorerna som ska jobba med internrevisionen är CIA certifierade?



## Externrevisor A och B i två statliga företag

1. Vilka fördelar respektive nackdelar ser du i och med att svensk kod för bolagsstyrning har införts?
2. Kommer den interna kontrollen att bli bättre i och med detta?
3. Tror du att du kommer ha ett samarbete med de interna revisorerna?
4. Vilka fördelar/nackdelar ser du att företaget har fått om ni har en bra kommunikation mellan den interna och externa revisorn?