

HANDELSHÖGSKOLAN I STOCKHOLM
3100- REDOVISNING OCH FINANSIERING
EXAMENSUPPSATS 10 P, VT. 2007

Internrevisorn och Internrevision

-

Ett yrke och en verksamhet i förändring?

Författare: Kristina Fredriksson (19732) och Malin Wilander (19860)

Handledare: Lars Östman

Opponenter: Anna Skallefell och Karin Truedsson

Framläggning: 2007-06-04, kl 13-15 i sal 343

Abstract

In today's larger companies internal auditing is a common concept. For about twenty years ago companies' use of internal auditing took a turn from having been something popular to becoming more notorious. In this thesis we examine what might have caused that turn, We do this by looking at the vision and way of working for about twenty years ago and how the view of the area is today. Our comparison is based on internal auditors' as well as external auditors' perspectives from then and now as well as some approaches from managers. This, in combination with some theories about what the internal auditor's role and work have been like and is today lead us to our discussion about what the differences are between the two time periods. The reasons why the internal auditing today is more popular might be: the role of the internal auditor has been more theoretically developed, the competence of the internal auditors is generally higher today, the owner structure in many companies has changed, there is more regulation within the area these days and also because the role of the internal auditor as a consultant has been developed. We do not think that there is any major difference concerning the vision of what the internal auditing means and how it should be practised. Therefore we conclude that within the examined area, greater regulation in combination with a changed owner structure has affected the internal auditing the most. If the internal auditing is going to deliver any benefits of importance for the different parts of the organisation (not only work for the interest of stockowners), we think that the communication between the internal auditors and the organisation has to become better.

Författarna har ordet

Vi vill tacka vår handledare Professor Lars Östman för den inspiration, de tankar och stöd som han har bidragit med under uppsatsskrivandets gång. Dessutom vill vi tacka alla personer som har ställt upp med att delge oss sina perspektiv och erfarenheter i våra intervjuer, framför allt Klas Schöldström (Generalsekreterare Internrevisorernas Förening) för hans visade intresse och engagemang.

Innehållsförteckning

Abstract	2
Författarna har ordet.....	2
1. Inledning.....	5
2. Bakgrund.....	5
2.1 Syfte, problemområde och frågeställning	5
2.2 Förväntat kunskapsbidrag	6
2.3 Avgränsningar	6
3. Disposition	8
4. Metodologiskt arbetssätt	8
4.1 Starten av arbetet.....	8
4.2 Kvalitativ metod med abduktiv ansats	8
4.3 Fallstudie	9
4.4 Studieobjekt och intervjuer	10
4.5 Datainsamling.....	10
4.6 Studiens reliabilitet och validitet.....	11
5. Definitioner och lagar/förordningar	12
5.1 Definitioner av begreppet ”Internrevision”	12
5.1.1 IIA:s (Institute of internal Auditor´s) definition av ”internrevision”:	12
5.1.2 FAR:s beskrivning av internrevisionens arbete:	13
5.1.3 Finansinspektionens beskrivning av ”internrevision”:	14
5.1.4 Bra Böckers definition av ”internrevision” från 1980	14
5.2 Definition av begreppet ”intern kontroll”	14
5.2.1 Ekonomistyrningsverkets definition av ”intern kontroll”	14
5.2.2 ”COSO-definitionen”	15
5.3 Lagar och förordningar om internrevision	16
5.3.1 The Institute of Internal Auditors (IIA).....	16
5.3.3 Sarbanes-Oxley Act (SOX) och ”Den svenska bolagskoden”	17
5.3.4 Förordning om internrevision vid statliga myndigheter m fl	17
6. Teori	18
6.1 Internrevisionen förr.....	19
6.1.1 Bakgrund till den svenska internrevisionen	19
6.1.2 Internrevisorns roll och arbetsområden förr.....	19
6.1.3 Skillnader mellan små och stora bolag förr.....	20
6.1.4 Så skulle internrevisorerna utvärderas förr	20
6.1.5 Internrevisionens oberoende ställning förr.....	21
6.1.6 Hur styrdes en internrevisionsavdelning?	21
6.1.7 Internrevisorernas rapporter	21
6.1.8 Vilka blev internrevisorer?.....	22
6.1.9 Samordningen med externrevisionen förr	22
6.2 Internrevisionen idag.....	22
6.2.1 Vad har internrevisorn för syfte och roll idag?	23
6.2.2 Utvärdering av internrevisorernas arbete	24
6.2.3 Skillnader mellan små och stora bolag idag.....	24
6.2.4 Internrevisorn som konsult och dess oberoende ställning idag.....	25
6.2.5 Internrevisorns rapportering	26
6.2.6 Egen internrevisionsavdelning eller att köpa in internrevisionen externt?	26
6.2.7 Vilka blir internrevisorer idag?	26
6.2.8 Samordningen med externrevisionen idag	27

7	Empiri.....	28
7.1	Internrevisionen förr.....	28
7.1.1	Internrevisionens uppkomst	28
7.1.2	Internrevisorns roll ifrågasätts i Sverige	29
7.1.3	Ansågs internrevisorn ha en rådgivande roll förr?	31
7.1.3.4	Risکانالys inom internrevisionen förr	32
7.1.4	Sambandet med externrevisionen förr.....	32
7.2	Internrevisionen nu.....	33
7.2.1	Ökat kontrollbehov (lagar, förordningar, ägarstrukturförändringar)	33
7.2.2	Synen på internrevisorns roll och arbetsområden idag	35
7.2.3	Synen på internrevisorn som konsult idag	39
7.2.4	Vilka blir internrevisorer idag?	41
7.2.5	Hur rapporterar internrevisorerna idag?	42
7.2.6	Samordningen med externrevisionen idag	42
7.2.7	Internrevisorns syn på sin egen roll.....	44
7.2	Internrevisorns sex ”idealiska” roller	44
7.2.7	Synen på de utmaningar som internrevisorerna står inför idag.....	46
8	Analys.....	47
8.1	Inställningen till internrevision förr respektive idag	47
8.1.1	Internrevision för omkring tjugo år sedan.....	47
8.1.2	Internrevision idag.....	48
8.2	Skillnader i internrevisorns roll.....	50
8.2.1	Konsultrollen och oberoendet	50
8.2.2	Kompetens.....	51
8.2.3	En enhetlig och tydligare roll bland internrevisorerna själva	51
8.2.4	Fokus på riskanalyser	52
8.3	Tänkbara förklaringar utanför revisorns roll	53
8.3.1	Ökat kontrollbehov.....	53
8.4	Varför vi inte tror att det är internrevisorns roll som har haft störst betydelse?	54
8.4.1	Konsultrollen.....	55
8.4.2	Ökat kontrollbehov som den viktigaste orsaken	56
8.5	Avslutande analys och egna reflektioner	56
9	Slutsats	58
10.	Förslag till vidare forskning	59
11.	Referenser.....	61
11.1	Skriftliga referenser	61
11.1.1	Litteratur och vetenskapliga artiklar	61
11.1.2	Offentligt tryck.....	62
11.1.3	Uppslagsverk.....	62
11.2	Webbreferenser	62
11.3	Muntliga referenser (intervjuer)	64
12	Appendix - Intervjumall	65
12.1	Intervjufrågor till internrevisorer (nuvarande)	65
12.2	Intervjufrågor till externrevisorer (nuvarande och dåvarande)	65
12.2	Intervjufrågor till VD (nuvarande och dåvarande).....	65
10.4	Intervjufrågor till internrevisorer (dåvarande)	66

1. Inledning

Idag bedrivs inte enskilda kurser i internrevision vid svenska högskolor och universitet och dessutom har vi fått uppfattningen att många idag har svårigheter att redogöra för internrevisorns faktiska roll. Trots detta är det för de flesta av dagens större och medelstora företag en självklarhet att använda sig av internrevision. Således vill vi undersöka internrevisorns faktiska roll och varför internrevision anses viktigt.

Historiskt sett, under 60 och 70-talen, hade internrevisionen också en självklar position i företagen. Influenser kom ifrån USA och många företag satsade stora summor på att införa internrevision i organisationen. Intresset kring området avtog och många ansåg att internrevision var onödigt. Idag är internrevision något som återigen ligger i tiden och intresset för denna verksamhet har ökat, men yrket har ändå relativt sett låg status.¹ Vad är egentligen anledningen till att något som ansågs onödigt åter har blivit aktuellt?

Är det någon egentligen skillnad på internrevision idag jämfört med för tjugo år sedan? Vilken är egentligen internrevisorns roll och vilken nytta kan denna tillföra? Hur såg man på internrevision för tjugo år sedan och hur ser man på det idag? Arbetar internrevisorerna annorlunda idag?

2. Bakgrund

2.1 Syfte, problemområde och frågeställning

En stor del av den information som finns om internrevision är utarbetad av internrevisorer själva, vilket vi ser som ett problem. Vi har därför valt att försöka förstå hur internrevision faktiskt bedrivs jämfört med hur den bedrivs idag för att se om det är någon skillnad i detta avseende. Vi vill skapa en bild som är så omfattande och realistisk som möjligt och som beskriver vad en internrevisor gör och vad internrevision faktiskt är för något.

Syftet med denna uppsats är således att undersöka skillnaden mellan internrevision idag och under början av 1980-talet. Detta eftersom vi har upptäckt att intresset för området har föränd-

¹ Löfgren (2007-02-22))

rats mellan dessa två tidpunkter.² Vi vill även öka förståelsen för den roll som internrevisorer innehar i dagens företag. Vid studier av hur synen på internrevisionen har utvecklats är det nämligen av stor vikt för beskrivningen att klargöra internrevisorns faktiska roll. Vår frågeställning lyder:

- Vad är tänkbara förklaringar till att internrevision idag återigen är i ropet när den på många håll upplevdes som onödig för omkring tjugo år sedan?

2.2 Förväntat kunskapsbidrag

Vi vill ta upp tänkbara förklaringar till vad det är som har hänt med synen på och innebörden av internrevisorns roll som kan ha bidragit till att det idag återigen är något som självklart ska finnas i de flesta företag jämfört med för omkring tjugo år sedan. Dessutom hoppas vi att med detta angreppssätt kunna finna nya infallsvinklar när det gäller revisorns och internrevisionens roll och vilken nytta och användning som dessa innehar i dagens företag. Detta tycker vi är viktigt, eftersom skrifter inom området ofta är skrivna av internrevisorer själva och att det därför finns en risk i att använda dessa som teoretiska ramverk och som verktyg till att förklara hur verkligheten ser ut. Således hoppas vi kunna bidra med en objektiv beskrivning av yrket och dess roll. Sammanfattningsvis är vår målsättning att kunna ge en mångsidig bild och belysa hur revisorns yrke och internrevision kan utvecklas och bli bättre genom att sätta verkligheten i relation till presenterad teori.

2.3 Avgränsningar

Vi ämnar skapa en omfattande och generaliserande bild av begreppet ”internrevision” och dess innebörd genom att försöka förklara detta. Vi har avgränsat vår studie på följande sätt: I första hand har vi valt att studera den svenska internrevisionen på grund av att vi har uppfattat att inställningen till internrevision märkbart har förändrats i Sverige under de senaste tjugo åren. Dessutom anser vi att vår uppsats hade blivit alltför omfattande om vi hade valt att se på fenomenet i ett internationellt perspektiv. Dock har en del internationell litteratur och skrifter inom området använts för att öka förståelsen för vad yrket innebär. Synen på internrevisionen i Sverige har enligt vår mening nämligen påverkats av internationella influenser.

² Löfgren (2007-02-22)

Vi jämför internrevision för omkring tjugo år sedan med hur det ser ut idag. Undersökningar om hur det såg ut ännu längre bak i tiden skulle enligt vår åsikt inte tillföra något ytterligare med hänsyn tagen till hur vår frågeställning ser ut. I och med att intresset var stort för tjugo år sedan och därefter avtog under en period fram till de senaste åren är det alltså inte relevant för oss att undersöka hur det såg ut dessförinnan. Däremot för vi i slutet av vår studie en diskussion av hur det kan tänkas se ut framöver.

Vi har även fått begränsa oss när det gäller urvalet av intervjuobjekt och vi har valt att intervjua revisorer och verkställande direktörer (VD: ar). För att inte arbetet skulle bli alltför stort begränsade vi oss till att göra 15 stycken intervjuer. Vi valde personer som vi bedömde var väl insatta i problematiken. I många fall valde vi att intervjua högt uppsatta personer, såsom VD: ar eftersom vi antar att dessa kan bidra med, för oss viktig information som t ex en helhetssyn över företaget. En svårighet för oss har varit att få tag i VD: ar som arbetade för omkring 20 år sedan.

Teorierna som vi använder kan inte ses som tillräckliga för att förklara varken internrevisionens utveckling eller dess roll idag. Det finns dock en hel del skrifter som behandlar själva området och som hade kunnat vara väsentliga för oss, men dessa skrifter är skrivna av internrevisorer själva eller andra inom branschen. Vi anser därför att dessa inte kan användas som ett teoretiskt ramverk i denna studie. Därför har vi enbart valt litteratur som vi anser kan användas på ett tillförlitligt sätt.

När det gäller de företag, i vilka internrevisionen appliceras har vi i första hand tittat på stora och mellanstora bolag, eftersom det kan finnas en risk att små bolag inte ens har någon utvecklad internrevision. Vi har dock inte valt att begränsa oss till större bolag, utan tittat på internrevision i bolag som kan tänkas ha koll på vad det innebär för något. Vi anser att de regler som gäller för internrevisionen i statliga myndigheter även kan ha betydelse och påverkan på företagen i näringslivet. Därför är det även relevant för vår undersökning att se på den statliga förordningen om internrevision (som vi återkommer till nedan).

Slutligen kan vi nämna här att vi inte valt att fördjupa oss i skillnaderna mellan extern- och internrevision i någon större utsträckning. Vi tar upp en del av de viktigaste punkterna som vi anser har betydelse för att besvara vår frågeställning, men att djupare föra en diskussion kring detta hade lett oss in på en annan undersökning än den vi valde att fokusera på.

3. Disposition

I föregående kapitel har vi försökt ge en bakgrund och noggrann beskrivning av det problem som vi undersöker i uppsatsen. I det efterföljande kapitlet behandlas den metod som vi har använt oss av för att kunna besvara vår frågeställning. Efter det kommer vi att presentera en del definitioner och beskrivningar av lagar som är relevanta för den allmänna förståelsen och som också utgör en viktig grund för vår uppsats. Därefter följer en ingående beskrivning av det teoretiska ramverk över internrevision som vi har använt oss av för att kunna uppfylla vårt syfte. I vårt empiriavsnitt presenterar vi de svar vi har fått och diskussioner som förts med våra intervjupersoner. Vidare i kapitel 8 sätter vi teori och empiri i relation till varandra för att analysera materialet med utgångspunkt till vår frågeställning. Slutligen presenterar vi slutsatser som vi kommit fram till och ger förslag på tänkbar fortsatt forskning och studier inom området genom de frågor som har uppkommit under arbetets gång.

4. Metodologiskt arbetssätt

4.1 Starten av arbetet

Vi började med att diskutera möjliga uppsatsämnen med Anders Thunholm, internrevisorschef på KPMG. Han gav oss en intressant artikel inom området internrevision och därefter studerade vi en del intressanta skrifter som kunde ha betydelse för vårt fortsatta arbete. Vi hade en huvudfrågeställning precis i början av vårt uppsatsarbete och det är denna som vi har utgått ifrån under hela arbetets fortlöpande. I tidigt skede arbetade vi fram en del intervjufrågor som vi ansåg oss behöva ha svar på för att kunna göra vår analys som skulle leda oss fram till att kunna besvara vår frågeställning.

4.2 Kvalitativ metod med abduktiv ansats

Vi har använt oss av ett abduktivt arbetssätt eftersom vi tyckte att det var detta sätt som passade bäst med tanke på upplägget av vår uppsats. Abduktion innebär att deduktion och induktion kombineras. Att slutsatser dras ur generell teori och då undersökningar om teorin kan appliceras på verkligheten är innebörden av deduktion, medan induktion istället har enskilda händelser som utgångspunkt för att hitta en grund och handlar mer om att skapa en ny teori.

Abduktion täcker både bevisningen och iakttagelsen.³ En ökad förståelse skapas via abduktion eftersom det empiriska materialet ständigt utvecklas i och med att teorin granskas och förädlas.⁴ Vi vill däremot här påpeka att vid en avvägning lutar vår uppsats lite mer åt att vara empiriskt driven eftersom det har funnits begränsningar att få fatt i teoretiskt material och på så vis kan den empiriska delen tyckas vara starkare.

Vid en vetenskaplig undersökning kan man antingen använda sig av den kvantitativa eller den kvalitativa undersökningen och vi har valt den kvalitativa. Kvantitativ data är ordnad och strukturerad med information som är behandlad till siffror, medan kvalitativ data istället innebär att saker studeras i sin naturliga miljö och försöker förklara olika situationer och vad de innebär för de involverade.⁵ Vi samlade information för att få en djupare förståelse av det studerade området, internrevisionens förändring, och vi grundar våra slutsatser på främst attityder, värderingar och föreställningar. En fördel med kvalitativa undersökningar är just att den förklarar den totala situationen och på så vis gör det möjligt att skapa sig en förståelse kring strukturer och sammanhang.⁶ Vi anser att vi med hjälp av den kvalitativa metoden har kommit närmare intervjuobjekten och skapat ett förtroende så att de intervjuade har varit villiga att dela med sig av den information och uppfattning de har om internrevision. Om vi istället hade använt oss av en kvantitativ undersökning finns det en risk att informationen vid intervjuerna skulle kunna vara färgad av den bransch eller det företag som de verkar i. Genom en kvalitativ metod uppstår en närhet till det studerade objektet och ett subjekt-objekt förhållande undviks, vilket ger en mer fullständig bild av det som studeras.⁷ Genom den kvalitativa metoden hoppas vi kunna bidra med nya och intressanta aspekter när det gäller internrevisionens position idag jämfört med för cirka tjugo år sedan.

4.3 Fallstudie

Vi fokuserar på kvalitativa fallstudier eftersom vi i första hand inriktar oss på insikt, upptäckt och tolkning.⁸ Att vi använder oss av fallstudier beror bland annat på att den information som vi har fått från intervjuobjekten inte kan bedömas utifrån sanningsvärde, utan snarare från

³ Alvesson och Sköldberg (2006), sidan 42-43

⁴ Ibid: sidan 42

⁵ Holme och Solvang (1997), sidan 14

⁶ Ibid.

⁷ Ibid: sidan 92

⁸ Merriam, (1994), sidan 36

trovärdighet.⁹ Det gemensamma när det gäller definitioner av fallstudier är en strävan efter att beskriva och förklara,¹⁰ vilket är vårt syfte när det kommer till internrevisionens förändring.

4.4 Studieobjekt och intervjuer

Studiens informationsvärde påverkas av om urvalet av det undersökta sker slumpmässigt eller temporärt, vilket inte är särskilt bra.¹¹ Vi har därför nogra valt ut de personer som vi har genomfört intervjuer med. Vid intervjuerna har vi utgått från tre grupper av personer, nämligen internrevisorer, externrevisorer och verkställande direktörer (VD:ar). Detta för att få in olika perspektiv och få en så nyanserad bild av internrevisionen som möjligt och därmed undvika att informationen skulle vara färgad eller förskönad för att den intervjuade har detta som yrke. Vi har intervjuat revisorer från dels de fyra stora revisionsbyråerna (Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PriceWaterHouseCoopers), dels revisorer anställda direkt av företag. Personerna framgår av Muntliga källor under ”Referenser”. Spridningen av intervjupersoner beror på att vi ville undvika en eventuell påverkan av respektive företagskultur. Vid olika påståenden har vi varit noggranna med att skilja mellan rimliga och orimliga påståenden för att kunna göra en trovärdig analys.¹² I urvalsgruppen har vi intervjuat både personer som var verksamma för tjugo år sedan och sådana som är verksamma idag för att kunna analysera eventuella skillnader mellan de olika tidsperioderna.

4.5 Datainsamling

Sammanlagt har vi som sagt intervjuat 15 stycken personer. Intervjuerna har främst skett på de intervjuades arbetsplatser, men vi intervjuade exempelvis en pensionerad internrevisor på skolan. En del intervjuer har även utförts per telefon när personerna ifråga inte befunnit sig i Stockholmsområdet. Vissa intervjuer har vi spelat in för att inte missa några viktiga detaljer eller citat. Att inte alla intervjuer har spelats in beror på att vi ansåg att detta hade kunnat bidra till att intervjupersonerna kanske inte skulle vara lika öppna och ärliga. Vid alla personliga intervjuer har vi båda deltagit, där den ena har ställt frågor, medan den andra har fört noggranna anteckningar. Dessa roller har vi turats om att ha, så att båda skulle få möjlighet att utföra båda momenten. Den som har fört anteckningarna har givetvis också haft möjlighet att

⁹ Merriam (1994), sidan 43

¹⁰ Ibid: sidan 44

¹¹ Holme och Solvang, (1997), sidan 101

¹² Naess, (1970), sidan 17

delta i diskussionen. Telefonintervjuerna har vi turats om att genomföra. Alla anteckningar från dessa intervjuer har vi gemensamt diskuterat efteråt och följt upp.

Vi var noga med att för alla intervjupersoner förklara vad vårt syfte med undersökningen är och varför deras medverkan skulle vara värdefull för denna. På så sätt försökte vi skapa en tillitsfull relation med intervjupersonerna. Undersökningen får mycket större värde om relationen mellan parterna kännetecknas av tillit.¹³

Vi valde att nyttja en semistrukturerad intervjuform och fick därför möjlighet att ställa följdfrågor och skapa större utrymme åt delar som de intervjuade personerna ville gå in djupare på och diskutera. Vi ville inte styra inriktningen för mycket, utan snarare ge intervjupersonerna möjlighet att ta fram det som de tyckte var viktigt inom ämnet. På så sätt var vi öppna för synpunkter och infallsvinklar. Intervjuerna gick till på så vis att vi började med att ställa övergripande frågor om internrevision innan vi gick in i mer detalj. I många fall kunde vi ställa frågor som vi inte tidigare tänkt på i och med att intervjuens inriktning delvis bestämdes av vad den intervjuade ansåg vara viktigt att ta upp inom ämnesområdet. De övergripande frågorna som vi utgick från framgår under Appendix: "Intervjumall"

4.6 Studiens reliabilitet och validitet

Validitet och reliabilitet är beskrivningar för hur information samlas in och analyseras.¹⁴

Reliabilitet är det som mäter om samma resultat skulle uppnås vid upprepade oberoende mätningar.¹⁵ I vårt fall är det svårt att få exakt samma svar vid upprepade intervjuer i och med att vi förde våra intervjuer i diskussionsform och med olika personer inom olika befattningar och inriktningar. Vi ville delvis ta fram de variationer som kan finnas i synen på och arbetssätten med internrevisionen genom att täcka in olika perspektiv. Samma frågor har ställts till samma grupp av intervjuobjekt för att få en mer mångsidig bild i olika frågor. Samtidigt har en del frågor dessutom varit samma för olika intervjuobjekt för att få in olika perspektiv i en särskild fråga. Med tanke på detta skulle en likartad studie troligtvis komma fram till liknande analys

¹³ Holme och Solvang, (1997), sidan 105

¹⁴ Merriam (1994), sidan 180

¹⁵ Ibid.

och slutsatser. I och med att reliabiliteten inte får anses ha samma betydelse för en uppsats med en kvalitativ metod tycker vi att reliabiliteten är tillräcklig för vår undersökning.

Hur väl resultaten stämmer överens med verkligheten har med intern validitet att göra.¹⁶ Vi kan inte vara helt säkra på att intervjuobjekten har varit fullständigt ärliga i och med att de kan vara färgade av bransch och yrkesval och det är därför som vi har valt att få in olika perspektiv och synvinklar på internrevisionen för att få en så nyanserad bild av utvecklingen som möjligt. Därför har vi till exempel valt att täcka in både intern- och externrevisorers perspektiv. Vi har dessutom varit tydliga med vår målsättning vid intervjuerna och försäkrat oss om att intervjuobjekten inte skulle missförstå vårt syfte eller våra frågor.

Extern validitet innebär att det mäts i vilken grad som resultaten från en enskild undersökning kan appliceras på andra situationer. Detta har alltså med generaliserbarheten av resultaten att göra.¹⁷ I och med att vi har försökt dra generaliseringar över internrevisorernas roll och dess utveckling anser vi att vi har lagt ner ganska stor vikt vid just den externa validiteten. När det gäller de slutsatser som vi drar så är det något som vi vill kunna använda som generella slutsatser för området ”internrevision”.

5. Definitioner och lagar/förordningar

Följande definitioner, lagar och förordningar är relevanta för diskussionen och förståelsen av den fortsatta uppsatsen, men kan ändå inte anses utgöra teori. Därför har vi valt att presentera innehållen i dessa i ett eget avsnitt här nedan.

5.1 Definitioner av begreppet ”Internrevision”

5.1.1 IIA:s (Institute of internal Auditor´s) definition av ”internrevision”:

IIA bildades 1941 och är en världsomspännande organisation för internrevisorer och denna påverkar den svenska internrevisionen mycket.¹⁸ “The International Standards for the Profes-

¹⁶ Merriam (1994), sidan 183

¹⁷ Ibid.

¹⁸ SOU 2003:93, sidan 30

sional Practice of Internal Auditing” är riktlinjer för styrningen av internrevision både för organisationer och revisorer. De är ett resultat av noggranna studier, konsultation och deltagande av de grundläggande principerna för service när det gäller internrevision¹⁹. IIA definierar ”internrevision” enligt följande:

*”Internrevisionen granskar att organisationens information är tillförlitlig och har integritet, att lagar och regelverk följs, att tillgångar skyddas, att resurser används effektivt samt att fastställda syften och mål uppnås. Internrevisionen 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 ledningsprocessen. Den är en oberoende, objektiv, säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet.”*²⁰

5.1.2 FAR:s beskrivning av internrevisionens arbete:

FAR SRS är revisorers och rådgivares branschorganisation. I Sverige representerar de hela revisionsbranschen och är verksamma för medlemmarna på olika sätt och i olika sammanhang. De är enligt sig själva till värde för både samhälle och näringsliv.²¹

RS 610 Beaktande av det arbete som utförs av företagets internrevision:

- *Den externa revisorn skall bedöma internrevisionsverksamheten och dess eventuella betydelse som den kan ha för externa revisionsåtgärder*
- *Med ”internrevision” menas en utvärderande verksamhet som inrättats som en intern servicefunktion inom ett företag. I dess uppgifter ingår bland annat att gå igenom, utvärdera och övervaka att redovisningssystem och system för intern kontroll är ändamålsenliga och effektiva.*
- *Även om den externa revisorn ensam har ansvaret för uttalandena i revisionsberättelsen och för att bestämma externrevisionsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden, kan vissa delar av internrevisionsarbetet vara till nytta för den externa revisorn.*

¹⁹ <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/>, (2007-02-10)

²⁰ http://www.internrevisorerna.se/internrevision/var_ar_internrevision, (2007-02-10)

²¹ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,1&_dad=portal&_schema=PORTAL (2007-05-18)

Inriktningen och omfattningen av internrevisionsarbetet samt dess mål varierar kraftigt och beror på företagets storlek och struktur samt företagsledningens behov. Som regel innefattar detta till exempel:

- *Genomgång av redovisningssystem och system för intern kontroll*
- *Granskning av ekonomisk information och sådan information som har att göra med företagets verksamhet.*
- *Genomgång av verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet innefattande även annat än ekonomisk styrning av företaget.*
- *Genomgång av efterlevnaden av lagar, föreskrifter och andra externa krav samt företagsledningens riktlinjer och direktiv jämte andra interna krav.*²²

5.1.3 Finansinspektionens beskrivning av "internrevision":

Finansinspektionens allmänna råd om styrning och kontroll använder ordet "internrevision" som en synonym till *oberoende granskningsfunktion*, och fastlår att internrevisionen bör vara direkt underställd styrelsen och ha till huvuduppgift att granska och utvärdera den interna kontrollen. Organisatoriskt betyder detta att internrevisionen bör vara separerad från verksamheten som ska granskas. Funktionens oberoende innebär alltså att den inte bör delta i den operativa verksamheten.²³

5.1.4 Bra Böckers definition av "internrevision" från 1980

*Intern revision avser den löpande kontrollen av verksamheten i jämförelse med extern revision som utförs av utomstående efter räkenskapsårets utgång.*²⁴

5.2 Definition av begreppet "intern kontroll"

5.2.1 Ekonomistyrningsverkets definition av "intern kontroll"

*Kontroll är att följa upp styrningen av verksamheten och intern kontroll är integrerad i verksamhetens processer. Intern kontroll kan beskrivas utifrån olika perspektiv och består av flera olika komponenter.*²⁵

²² Far Förlag – Samlingsvolymen Del 2 (2007)

²³ Löfgren (2005), sidan 4

²⁴ Bra Böckers lexikon band 19, sidan 228

5.2.2 "COSO-definitionen"

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) är en kommitté i USA med representanter för företag (intesteringsbolag), redovisningsekonomer och intern- och externrevisorer. COSO bildades 1985 och denna kommitté har tagit fram en definition av "intern kontroll", den så kallade "COSO-definitionen". De flesta större organisationer använder sig idag av dess definition.²⁶ Syftet med den interna kontrollen i enlighet med COSO är att hjälpa företagsledningen så att denna på ett bra sätt kan övervaka verksamheten och det är därför viktigt att den interna kontrollen är integrerad i styrningen av verksamheten.²⁷ Definitionen lyder:

Intern kontroll är en process genom vilken företagets styrelse, ledning och annan personal skaffar sig rimlig säkerhet för att företagets mål uppnås på följande områden: verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet, den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och efterlevnaden av tillämpliga lagar och förordningar.

"Intern kontroll" är en process som påverkas av styrelsen, bolagsledningen och annan personal, och som utformats för att ge en rimlig försäkran om att bolagets mål uppnås inom följande kategorier:

- *Ändamålsenlig och effektiv verksamhet.*
- *Tillförlitlig finansiell rapportering*
- *Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar.*²⁸

Enligt COSO kan den interna kontrollen delas in i fem delar

1. *Kontrollmiljö*; De förhållanden som påverkar företagets klimat, vilket inkluderar etik, ledarskapsstil, integritet, ansvarsfördelning, organisatorisk uppbyggnad samt engagemang och styrning från företagsledning och styrelse. Denna punkt utgör grunden för de övriga i den interna kontrollen.

²⁵ <http://www.esv.se/amnesomraden/verksamhetsstyrning/internkontroll.4.1faf3f4fcea3ced188000281.html> (2007-05-14)

²⁶ Bengtson, (2007-05-14)

²⁷ Löfgren, (2007-02-22)

²⁸ <http://www.coso.org/key.htm> (2007-05-16)

2. *Riskbedömning*; Det görs för att kontrollera att de finansiella och operationella målen kan uppfyllas
3. *Kontrollåtgärder*: Övervakar att ledningens direktiv och företagets uppsatta mål följs.
4. *Information och kommunikation*; Det är viktigt att information kommuniceras i rätt tid och i rätt form för att verksamheten ska kunna bedrivas på bästa sätt.
5. *Övervakning och uppföljning*; Det är viktigt att ett företag följer upp de resultat man erhållit. Information ska analyseras och den interna kontrollen ska se till att avvikelser hanteras på bästa sätt.

För att den interna kontrollen ska vara effektiv måste dessa fem punkter fungera på ett bra sätt.²⁹

5.3 Lagar och förordningar om internrevision

5.3.1 The Institute of Internal Auditors (IIA)

Förutom IIA finns en del internationella organisationer som har utformat riktlinjer som påverkar internrevisionen i Sverige.³⁰ Enligt IIA kan internrevision bedrivas enligt god sed genom att köpa internrevisionstjänsten i sin helhet.³¹ Det bör finnas med en hänvisning till god internrevisions- och internrevisorssed i internrevisionsförordningen. I den inledande bestämmelsen i IIA:s första standard, nr 1000 står det att syfte, befogenhet och ansvar för internrevision formellt bör definieras i ett kontrakt, en så kallad charter.³²

I ”Professional Practices Framework (PPF)” som IIA har get ut finns ”Attribute Standard 1000.C1.” och enligt denna ska det framgå av internrevisionskontraktet vilken typ av konsultuppdrag som internrevisionen skall utföra. Det finns i ”Practice Advisories” en del överväganden och rekommendationer som bör göras när konsultuppdrag accepteras och utförs och även exempel på olika typer av konsultuppdrag som kan tänkas vara aktuella, till exempel rådgivning, utformning av processer och utbildning. Ledningen bör också omedelbart informeras om oberoendet och objektiviteten skulle påverkas negativt på grund av ett konsultuppdrag.³³ I ”Attribute Standard 1100” framgår det vidare att internrevisorerna skall vara obero-

²⁹ http://www.coso.org/audit_shop.htm (2007-05-20)

³⁰ SOU 2003:93, sidan 30

³¹ Ibid: sidan 86

³² SOU 2003:93, sidan 90

³³ Ibid: sidan 138-139

ende och objektiva när de genomför sitt arbete. Omfånget av revisionen, hur arbetet utförs eller resultatet rapporteras ska inte internrevisionen vara förhindrad i. Ifall oberoendet eller objektiviteten inte skulle gå att bibehålla måste lämpliga parter informeras av detta från internrevisionen.³⁴

Enligt ”Performance Standard 2050” ska internrevisionschefen utbyta information och samordna sina aktiviteter med andra interna och externa revisorer. Utbytet innebär att dubbelarbete på bästa sätt ska minimeras. Externrevisorerna har enligt ”Practice Advisory 2050-1” ansvar för att bedöma vilket underlag som behövs för uttalandet i revisionsberättelsen. Stöd behövs dock för att en effektiv samordning av revisionsarbetet ska kunna uppnås. Det kan vara bra med regelbundna möten för diskussioner av det totala revisionsarbetet.³⁵

5.3.3 Sarbanes-Oxley Act (SOX) och ”Den svenska bolagskoden”

”Sarbanes-Oxley Act” stiftades 2002 i USA och anledningen till detta var delvis skandaler, såsom Enron och Worldcom, men det var även på initiativ från de stora aktiebörserna. Lagen kom till för att ägarna önskade en starkare ”Corporate Governance” i de företag som var noterade på de nordamerikanska börserna. Genom tillämpningen av lagen har internrevisionen kommit att få en nyckelroll när det gäller att stödja ledningens arbete med att dokumentera och testa den interna kontrollen. Motsvarande krav för svenska börsnoterade bolag finns idag formulerade i ”Svensk kod för Bolagsstyrning”.³⁶ Kodens övergripande syfte är att bidra till en förbättrad styrning av svenska bolag. Koden riktar sig främst till börsnoterade bolag, men en utvecklad bolagsstyrning i dessa företag kommer att tjäna som exempel och förebild även för andra företag.

5.3.4 Förordning om internrevision vid statliga myndigheter m fl

Att den interna styrningen och kontrollen fungerar i de statliga myndigheterna är ett absolut krav från regeringen. Många myndigheter har inte uppmärksammat eller åtgärdat bristerna i

³⁴ SOU 2003:93, sidan 136

³⁵ Ibid: sidan 141

³⁶ Löfgren (2005), sidan 5

den interna kontrollen.³⁷ Internrevisionen i staten utgör inte en tydlig profession och ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision i staten är otydligt.³⁸

I ”förordningen om internrevision vid statliga myndigheter med flera” finns nuvarande bestämmelser för internrevision i statliga myndigheter. Det framgår av förordningen att revisionen skall bedrivas i enlighet med god sed för internrevision. Kravet på oberoende innebär att arbetet som internrevisorerna bedriver inte skall förenas med operativ medverkan i den verksamhet som revideras. Revisorn skall ta etiska grundregler för internrevisorer i beaktande.³⁹ Enligt internrevisionsförordningen skall de myndigheter som omfattas av denna ha en internrevision under ledningen av en chef.⁴⁰

Idag finns det krav på att en internrevisor i staten skall ha den kunskap, färdighet och kompetens som motsvarar arbetsuppgifterna enligt ”Attribute Standard 1210” från IIA:s PPF. Det saknas däremot bestämmelser om att internrevisorn skulle ha en särskild formell kompetens, examen eller liknande.⁴¹ Internrevisionschefen ska skaffa kompetenta råd och stöd i de fall som personalen saknar avsedd kompetens för hela eller delar av arbetsuppgifterna. Internrevisionen skall enligt ”Attribute Standard 1230” höja sina kunskaper, färdigheter och annan kompetens genom fortlöpande professionell utveckling.⁴²

6. Teori

Teoriavsnittet är uppdelat i två delar. Den första beskriver teorierna om vad internrevisionen innebar för omkring tjugo år sedan och det är denna tid som vi kallar förr. Den andra delen grundar sig däremot på teoretiska beskrivningar om hur synen på internrevisionen är idag. Följande teori syftar till att skapa en förståelse för vad internrevision innefattar, men även till att belysa teoretiska skillnader mellan förr och nu.

³⁷ SOU 2003:93, sidan 9

³⁸ Ibid: sidan 10

³⁹ Ibid: sidan 29

⁴⁰ Ibid: sidan 86

⁴¹ Ibid: sidan 98

⁴² Ibid: sidan 140

6.1 Internrevisionen förr

6.1.1 Bakgrund till den svenska internrevisionen

Redan 1979 skrevs det att ”Vi tror att en förutseende företagsledning bör se till att en modern, effektiv internrevision finns”. Att man började tänka så redan för drygt tjugo år sedan beror på influenserna som kom från USA, där företags- och statstjänstemän i beslutsställning under denna tid visade ett ökat intresse för den interna kontrollen.⁴³

Fördelarna med att använda sig av internrevision i USA ansågs vara stora, oavsett om en organisation följde SEC:s⁴⁴ eller FCPA:s⁴⁵ redovisningsföreskrifter eller inte.⁴⁶ Många stiftelser och privata affärsföretag hade då internrevisionsavdelningar som ansågs tillföra nytta. Under denna tid hade just de interna revisorernas internationella yrkesorganisation ”Institute of Internal Auditors” (IIA) gett ut ”Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”. Dessa är kriterier som kan användas för att mäta och utvärdera internrevisionsavdelningens arbete.⁴⁷

6.1.2 Internrevisorns roll och arbetsområden förr

Företagets ledning skulle godkänna internrevisionens mål, befogenheter och ansvar som skulle dokumenteras och vidare skrevs det att internrevisionen skall:

- *Bedöma företagets internkontrollsystem för att avgöra om det fungerar på avsett sätt och om det fortlöpande anpassas till ändrade förutsättningar* – När internrevisionens ansvar hade fastställts var detta arbetsområde något som starkt betonades. Internrevisionen fungerade alltså genom att mäta och utvärdera effektiviteten i andra kontroller och har på så vis beskrivits som ett ledningens kontrollinstrument.

⁴³ Institutet för intern revision (1979), sidan 1

⁴⁴ SEC har funnits sedan 1934 och sätter regler för handeln med obligationer, aktier, derivat, råvaror och andra instrument som handlas på registrerad marknadsplats. SEC övervakar även efterlevnaden av reglerna och kan utfärda kraftiga sanktioner vid överträdelse. Exempel på överträdelse som beivras är så kallad insiderhandel, bedrägeri och felaktig redovisning. (http://sv.wikipedia.org/wiki/Securities_and_Exchange_Commission, 2007-05-16)

⁴⁵ The **Foreign Corrupt Practices Act of 1977** (15 U.S.C. §§ 78dd-1, et seq.) är en amerikansk lagstiftning som kräver att de företag som har publikt handlade aktier ska behålla resultat som tydligt och rättvist representerar företagets transaktioner och kräver att dessa företag ska ha ett tydligt system för internrevision och intern kontroll. Denna lag gäller inte bara publika bolag, utan är även tillämplig på alla företag i USA och alla de som är associerade med detta. (http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign_Corrupt_Practices_Act, 2007-15-16)

⁴⁶ Institutet för intern revision (1979), sidan 2

⁴⁷ Ibid: sidan 3

- *Övervaka att de anställda följer organisationens etiska regler och granska de rapporter som företagsledningen årligen avger om hur dessa regler efterlevs*
- *Hålla revisionskommittén informerad om pågående och planerade aktiviteter*
- *Rekommendera förbättringar i den löpande verksamheten - Att arbeta med förvaltningsrevision ansågs vara mer ”managementinriktat” och något som syftade till att förbättra effektiviteten och uppnå kostnadsänkningar. Detta var vad många internrevisionsavdelningar i stor utsträckning arbetade med då.*
- *Utvärdera speciella verksamheter och genomföra andra speciella studier som begärts av företagets ledning*
- *Samordna det egna arbetet med de externa revisorernas*⁴⁸

6.1.3 Skillnader mellan små och stora bolag förr

Under denna tid ansågs inte mindre enheter och organisationer behöva någon internrevisionsavdelning. Det ansågs först när organisationens kontrollsystem inte längre kunde övervakas på ett effektivt sätt av dem som i första hand ansvarar för driften och ledningen som behovet av denna uppkom. Generellt sett kunde de idéer som var gällande för en stor internrevisionsavdelning ändå användas när det gällde mindre. Att göra riktiga prioriteringar ansågs visserligen särskilt viktigt på grund av den begränsade personalstyrkan. Särskilt viktigt i mindre organisationer ansågs ändå behovet av internrevisionens medverkan i ”icke-revisionella” verksamheter vara. För en liten internrevisionsavdelning ansågs det dock vara svårt att hitta en optimal avvägning mellan revisions- och icke-revisionsaktiviteter.⁴⁹

6.1.4 Så skulle internrevisorerna utvärderas förr

Då beskrevs internrevisionsavdelningens beslut om utvärdering genom att:

- *De har sina uppgifter och mål*
- *De har sin bestämda plats i organisationen*
- *De har personal för det arbete som den är ansvarig för*
- *Den har regler för hur arbetet skall utföras och hur arbetskvaliteten skall kontrolleras*
- *Den har ett arbetsresultat som visar i vilken utsträckning målen har uppnåtts*

⁴⁸ Institutet för intern revision (1979), sidan 6-7

⁴⁹ Ibid: sidan 14-15

Det skulle finnas periodiska verksamhetsberättelser, summariska revisionsplaner och finansiella budgetar, som beskrev internrevisionens utförda arbete och framtida planer.⁵⁰

6.1.5 Internrevisionens oberoende ställning förr

En effektiv internrevision kännetecknades av det oberoende som den arbetade med. Internrevisorernas objektivitet vid val av granskningsområde ansågs bli sämre när denna hade koppling till någon annan del av organisationen, bindningar fick således inte finnas. Direkt kommunikation när det gällde rapportering till företagsledningen och till revisionskommittén ökade internrevisionens oberoende. Det var således viktigt att internrevisorn var en objektiv granskare som inte fick möjlighet att påverkas av enheter inom organisationen.⁵¹

6.1.6 Hur styrdes en internrevisionsavdelning?

En effektiv ledning av en internrevision berodde på om det fanns en detaljerad revisionsplan som representerade grundfilosofin i den revision som ledningen ville ha utförd. Planen skulle innehålla det totala revisionsområdet som skulle granskas, det vill säga både redovisnings- och förvaltningsrevision. Den som ansågs ha slutgiltigt ansvar för revisionsplanen var chefen för internrevisionen och den grundade sig på hans oberoende bedömningar.⁵²

6.1.7 Internrevisorernas rapporter

Periodiska rapporter skulle lämnas till dem som ansvarade för tillsynen av internrevisionens arbete. En eller flera revisionsrapporter skulle upprättas i god tid efter varje enskild granskning. Rekommendationer som framfördes av intern- respektive externrevisionen kunde jämföras med varandra.⁵³ Det ansågs vara naturligt att internrevisorerna rapporterade direkt till VD. En nackdel med detta ansågs å andra sidan vara att ledningen inte hade någon djupare inblick i vad internrevisorerna faktiskt arbetade med och rapporterna fick därför inte stor genomslagskraft.⁵⁴

⁵⁰ Institutet för intern revision (1979), sidan 4

⁵¹ Ibid: sidan 16

⁵² Ibid: sidan 23

⁵³ Ibid: sidan 28

⁵⁴ Ibid: sidan 17

6.1.8 Vilka blev internrevisorer?

Kvaliteten i avdelningens prestationer ansågs ha ett direkt samband med kompetensen och kvalifikationen hos dem som arbetade som internrevisorer. Lämplig adekvat utbildningsbakgrund samt erforderlig erfarenhet för tjänsten ifråga krävdes. Begåvning, anpassningsförmåga, vetgirighet, analytisk förmåga samt affärsmässig omdömesförmåga, god samarbetsförmåga var egenskaper som ansågs nödvändiga. Att även kunna föra fram sina upptäckter på ett bra sätt ansågs viktigt.⁵⁵

Det ansågs viktigt att internrevisionen hade tillgång till personer med alla kunskaper som krävdes för att avdelningens åtaganden skulle kunna genomföras.⁵⁶ Fortlöpande utbildning ansågs viktigt för att höja kompetensen hos personerna på internrevisionsavdelningen.⁵⁷

6.1.9 Samordningen med externrevisionen förr

När internrevisionens effektivitet bedömdes skulle det tas i beaktande i vilken utsträckning som företagets externrevisorer samordnade sitt arbete med internrevisorerna. Det krävdes då att de externa revisorerna utvärderade internrevisorernas arbete innan de lade upp en egen revisionsplan.⁵⁸ Externrevisorerna borde delvis ha gått igenom internrevisionens arbete vid användningen av detta som grund för revision.⁵⁹

Avslutningsvis kan konstateras att bedömningen av en internrevisionsavdelning ofta ansågs bli subjektiv förr. Avdelningens bidrag till verksamheten kunde inte mätas med samma precision som för produktion eller försäljning. Avdelningens kapacitet och effektivitet i förhållande till organisationens behov borde bedömas för att en utvärdering skulle kunna ske.⁶⁰

6.2 Internrevisionen idag

Idag när världen förändras i allt snabbare takt krävs det alltmer för att ett företag ska kunna behålla sina positioner och leda eller följa med i utvecklingen. Ledtider blir kortare, kunders

⁵⁵ Institutet för intern revision (1979), sidan 19

⁵⁶ Ibid: sidan 20

⁵⁷ Ibid: sidan 26

⁵⁸ Ibid. sidan 30

⁵⁹ Ibid: sidan 5

⁶⁰ Ibid: sidan 32

krav högre och mer invecklade, produktlivslängden minskar och teknikgraden blir bara högre. I och med detta ställs det krav på företagen att ständigt förbättra sig. För att kunna arbeta med denna förbättring måste företagen ha kunskap om hur de arbetar, kunna mäta och utvärdera verksamheten.⁶¹

6.2.1 Vad har internrevisorn för syfte och roll idag?

Idag när det är mer fokus på regelverk läggs alltså en ökad vikt vid internrevisorns centrala roll inom organisationens styrningsregelverk.⁶² Kort och gott kan internrevision ses som ett av ledningens verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen.⁶³

Det främsta syftet med internrevisionen får vidare ses som att få ledningssystemet att fungera som det är tänkt och att företagets arbetssätt leder till de mål som har satts upp. Internrevisionen ska även fånga upp olika typer av förändringar, avvikelser och förslag.⁶⁴

Internrevisionen används bland annat för:

- *Verifiering att verksamheten bedrivs som det är tänkt*
- *Verifiering att önskade effekter nås*
- *Fånga upp idéer om, förslag till och behov av ändringar i ledningssystem och verksamhet*
- *Uppföljning av en genomförd förbättring som kan vara initierad av en tidigare internrevision, någon slags avvikelse i verksamheten eller ett kundklagomål*
- *Uppföljning av beslutade förändringar eller ändrade mål och dylikt, efter genomförd genomgång av ledningen. I viss mån kan också internrevisorerna fungera som medel för att sprida information om förändringar.*⁶⁵

Det finns en del saker som kännetecknar en effektiv internrevisionsavdelning och det är om denna:

- Är en integrerad del av företagets kultur. Då tar internrevisionen sikte på att göra analys av affärsrisker och kvalitet på interna kontroller.

⁶¹ Wahlman (2004), sidan 2

⁶² White (2007), sidan 60

⁶³ Institutet för intern revision (1979), sidan 23

⁶⁴ Wahlman (2004), sidan 3

⁶⁵ Ibid: sidan 4

- Gör mycket investeringar i kompetensutveckling med olika sorters strategier.
- Försöker förebygga problem och hitta lösningar.
- Försöker hela tiden förbättra sin egen produktivitet.
- Använder sig av till exempel COSOs ramverk
- Marknadsför sina tjänster genom till exempel en broschyr
- Mäter sina egna prestationer genom olika måttal
- Menar att objektivitet och kompetens är vägen till framgång
- Vet att förutseende är viktigt för ledningen och att det inte bara gäller att reagera på något som har hänt ⁶⁶

6.2.2 Utvärdering av internrevisorernas arbete

Det vanligaste syftet med en internrevision kan ses som att det ska finnas en överensstämmelse mellan planerat och tillämpat arbetssätt. Exempel på hur man kan mäta denna överensstämmelse är genom att undersöka om aktiviteterna uppnår:

- *Tydlighet i ansvarsfördelning*
- *Mål- och resultatuppfyllelse*
- *Informationsöverföring*
- *Ledtider*⁶⁷ (18)

6.2.3 Skillnader mellan små och stora bolag idag

De företag som är tillräckligt stora för att ha en ledning måste ha en fungerande internrevisionsrutin, då denna är tänkt att rapportera till ledningen istället för till ägarna som externrevisorerna är tänkta att svara för.⁶⁸

För riktigt små företag kan det vara svårt att kraven hos en oberoende internrevisor ska bevaras och då är det tänkt att en icke anställd revisor ska gå in istället.⁶⁹

⁶⁶ Moore och Rittenberg (1999)

⁶⁷ Wahlman (2004), sidan 18

⁶⁸ Ibid: sidan 27

⁶⁹ Ibid.

6.2.4 Internrevisorn som konsult och dess oberoende ställning idag

Internrevisorer borde ägna mer tid åt att hitta lösningar än att skriva rapporter. Att engagera sig åt konsultverksamhet innebär lysande möjligheter för internrevisorer att dela med sig av sin spetskompetens.⁷⁰

Internrevision kan ses som en oberoende och objektiv försäkrings- och konsultaktivitet som är tänkt att skapa värde för att förbättra en organisations verksamhet. Detta hjälper en organisation att klara av att nå sina mål genom att skapa ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt för att utvärdera och förbättra effektiviteten av riskhantering, kontroll och bevakningsprocesser. Interna revisorer skapar och formar sitt arbete av ett oberoende.⁷¹ Konsultservice inkluderar en överenskommelse mellan den interna revisorn och klienten för att utföra ett särskilt arbete och är tänkt att direkt hjälpa ledningen att möta sina mål.⁷² Interna revisorer spelar vidare en viktig roll när det gäller övervakningsarbetet och kontrollomgivningen.⁷³

Interna revisorers förståelse för organisationens kultur och människor kan ses som deras viktigaste tillgång. Detta innebär främst interaktioner mellan personer. Att lära känna ledningen skapar en känsla av tillit. Genom att engagera sig kan internrevisionen också få en bättre förståelse för vad som faktiskt är viktigt för ledningen.⁷⁴ Revisorerna borde bygga upp så många konsultaktiviteter som möjligt. När problem uppstår ska revisorn kontakta ledningen direkt för att spara tid och kostnader. Innan de skriver ner sina lösningar bör revisorerna själva tala med de involverade personerna. De ska vara så neutrala som möjligt när de utformar sina rapporter. Enligt Hubbard finns det antagligen inget som är så viktigt som att vara så rättvis som möjligt. Det som skiljer management och revision åt ska endast ses som sätt att fördela ansvar och inte något som ska förhindra framsteg eller resultat.⁷⁵

En annan syn på internrevisorns konsultativa roll är att denna ska vara restriktiv när det gäller rådgivning under revisionen. Vid olika förbättringsprojekt inom företaget blir de interna revisorerna ofta aktiva både genom sin kunskap om verksamheten och för de personliga egenskaperna, men då ses det som personen och inte revisorn som kommer med råden.⁷⁶

⁷⁰ Johnson och Rowe (2006), sidan 27

⁷¹ Colbert (2002), sidan 35

⁷² Ibid: sidan 36

⁷³ Miller (1999), sidan 11

⁷⁴ Hubbard (2003), sidan 27

⁷⁵ Ibid: sidan 28

⁷⁶ Wahlman (2004), sidan 15

6.2.5 Internrevisorns rapportering

Varje revision ska på något sätt följas upp, vilket innebär att initiera, förbereda, genomföra, rapportera och följa upp.⁷⁷ Revisionsrapporten ska ge en sammanlagd bild av vad som har reviderats, vilket syftet var, vad man kom fram till för slutsatser och vilka som genomförde revisionen och när.⁷⁸ Revisionsrapporterna används som informationskälla vid framtida interna revisioner på samma område, externa revisioner och vid ledningens genomgång.⁷⁹

6.2.6 Egen internrevisionsavdelning eller att köpa in internrevisionen externt?

En fördel med att köpa internrevisionstjänsten är ökat oberoende i och med att de inhyrda internrevisorerna kan anses vara mer oberoende gentemot ledningen än internrevisorer anställda i organisationen. Två andra fördelar med att upphandla tjänsten är kostnadseffektivitet och kvalitetssäkring.⁸⁰

Det finns även fördelar att ha egna anställda internrevisorer och det är bland annat att det skapar regelbundenhet i revisionen av företagets interna kontroll. Internrevisorerna har i detta fall även betydande kunskap om organisationen och affärshändelser i företaget, vilket möjliggör för dem att kombinera sin kunskap och skicklighet med en förståelse för företagets verksamhet, samtidigt som lojaliteten är större. Företaget kan även använda internrevisionsavdelningen som en utbildningsplats för de personer som senare skall arbeta inom finansiellt inriktade och strategiska områden i organisationen.⁸¹

6.2.7 Vilka blir internrevisorer idag?

En revisors formella bakgrund är i regel en ekonomiutbildning, men kan också vara en juridisk examen eller en kombination av dessa. ”Ett företag kan se sina internrevisorer som verkliga tillgångar för verksamhetens utveckling”. Oavsett vad det är man arbetar med så innebär

⁷⁷ Wahlman (2004), sidan 6

⁷⁸ Ibid: sidan 15

⁷⁹ Ibid: sidan 16

⁸⁰ SOU 2003:93, sidan 87-88

⁸¹ Ibid.

det ett förtroende att bli utsedd till internrevisor och något som man har stor nytta av i sin fortsatta yrkesutövning.⁸²

Förutom revisionsteknik behöver en revisor ha god kunskap om företaget och dess verksamhet. En person med särskilda kunskaper kan hyras in i syfte att förstärka kompetensen som sakkunnig eller för att genomföra den specifika revisionen som krävs i det speciella fallet på företagets uppdrag. För det område som revideras måste en revisor vara oberoende, det vill säga inte ansvarig för rutinernas framtagande eller genomförande och inte i beroendeställning till den ansvariga av området. Det reviderade området ska vidare granskas på ett objektivt sätt. En del företag väljer att låta sina internrevisorer skriva på ett sekretessavtal i och med att de får tillgång till information som man inte annars hade haft i sin yrkesroll. Interna revisorer bör få grundläggande utbildning och träning i revision och revisionsteknik. Att revisorerna fortbildas för att få ny inspiration och kompletterande kunskap är också viktigt.⁸³

Önskvärda personliga egenskaper hos en revisor är lyhördhet, flexibilitet, ödmjukhet och noggrannhet. Dessutom ska hon/han vara en god lyssnare och ha ett gott omdöme. Slutligen bör en revisor ha lätt för att uttrycka sig i tal och skrift, kunna sammanställa fakta, dra slutsatser och ha god samarbetsförmåga.⁸⁴

6.2.8 Samordningen med externrevisionen idag

Den externa revisorn bör ta reda på om den interna revisorns arbete är relevant för de finansiella rapporterna. Ifall den interna revisorn direkt kan assistera den externa redovisningen ska denna söka mer kunskap om den interna redovisningsaktiviteten.⁸⁵ Interna revisorer ska behärska interna redovisningsstandarders och metoder samtidigt som de bör ha goda kommunikationsegenskaper. Att skapa interrelationer med externrevisionen är viktigt både vid interna redovisningsaktiviteter och då man valt att ”outsourca” verksamheten.⁸⁶

⁸²Institutet för intern revision (1979), sidan 24-25

⁸³SOU 2003:93. sidan 24-25

⁸⁴Institutet för intern revision (1979), sidan 26

⁸⁵Colbert (2002), sidan 37

⁸⁶Ibid: sidan 38

7 Empiri

Precis som i teoriavsnittet har vi delat upp empirin i två delar, det vill säga först och främst hur internrevisionen fungerade förr, för omkring tjugo år sedan, och därefter hur synen på internrevision är idag. Det är omöjligt att skapa en exakt beskrivning av hur internrevisionen har varit, utvecklats och är. Däremot har vi försökt fånga stämningar som vi tror kan skapa en förståelse för hur det har fungerat och fungerar.

7.1 Internrevisionen förr

För att få en bakgrund till varför internrevisionen kom att anses inte tillföra någon större nytta kommer vi först göra en beskrivning av hur den uppkom och hur synen på denna var dessförinnan.

7.1.1 Internrevisionens uppkomst

I början av 1940-talet, skedde en tillväxt i främst den amerikanska industrin. Det blev en utmaning för företagen att behålla effektiviteten i verksamheten och upprätthålla kontroll. I och med övergången till en krigsekonomi ställdes högre myndighetskrav och det blev ökat fokus på att hålla nere kostnader, planera och hålla kontroll på tillgången till material och arbetskraft. Företagsledningar hade svårt att hinna med att följa upp sin verksamhet och att samtidigt hinna med att ha tillräcklig kontakt med rapporterande personal. Lösningen på detta problem resulterade i dem som idag är kända som internrevisorer. Dessa personers uppgifter var då att följa upp och rapportera vad som hände och varför problem uppstod.⁸⁷

Internrevisorns uppgifter kom dock att bli olika beroende på vilket företag de verkade i. I somliga organisationer låg fokus på att kontrollera att företaget följde regler och uppgifterna var då att granska rutinmässiga finansiella och operationella processer samt risken för bedrägerier och säkerhet i allmänhet. I andra organisationer gavs internrevisorn ett större ansvar

⁸⁷ Löfgren (2007-02-22)

genom att även få utvärdera och analysera dessa processer. Till följd av detta fick dessa internrevisorer en högre status.⁸⁸

7.1.2 Internrevisorns roll ifrågasätts i Sverige

När internrevisionen formades fanns det ett behov, som framgick av ovan, av intern kontroll i den amerikanska krigsindustrin och fokus kom att hamna på operativ revision. Influenserna spred sig även till Sverige, men här såg behovet inte likadant ut och ofta var det folk som blivit över i organisationen som fick titeln som internrevisor. Controlleryrket⁸⁹ hade samtidigt fått ökad betydelse och företag anställde både financial- och businesscontrollers. Många företag och organisationer menade därför att de inte hade någon större nytta av internrevisionen. Till följd av detta kom internrevisorerna att få ett dåligt rykte och status i Sverige.⁹⁰ ”Internrevisorerna fick ofta rollen att sitta och pricka reseräkningar i ett hörn av kontoret. Det var således inte klart vad internrevisorerna skulle göra och följden blev att de fungerade som externrevisorernas förlängda arm” berättar Klas Schöldström, generalsekreterare på Internrevisorernas Förening. Michael Bernhardt, internrevisor på Deloitte, förklarar att internrevisorerna tidigare fungerade som ordningsmän, vars uppgifter var att kontrollera att reseräkningar var korrekta och att till exempel kontrollräkna kassan. Således var deras arbete inte särskilt värdeskapande. När de inte tillförde värde genererades incitament att säga upp dem.

Jan Sjörlin, dåvarande internrevisor på Öhrlings, Kreditbanken och PK-banken som tillika gick ihop med Postbanken för att senare bli Nordbanken, berättar att det inte fanns några standards för hur internrevision skulle bedrivas. De enda instruktioner som följdes var de direktiv som kom från styrelsen. Internrevisorerna kontrollerade olika saker inom revisionen och såg till att läget var under kontroll. Det såg väldigt olika ut från organisation till organisation. Om internrevisionen inte fungerade och styrelsen var missnöjda avvecklade man ofta denna avdelning inom företaget.⁹¹ Hos bankerna däremot fanns det högt ställda krav på kon-

⁸⁸ Löfgren (2007-02-22)

⁸⁹ En **controller** är tänkt att fungera som en länk mellan företagsledning och ekonomiavdelning. Denna ska se till att företagsledningen får den ekonomiska information som behövs för att kunna följa, bedöma och påverka verksamheten. Det är främst i större företag som controllers arbetar, men de kan även finnas i statliga förvaltningar. Controllers sysslar med ekonomiska utredningar och analyserar verksamheten, vilket innebär att sammanställa, analysera och värdera informationen om det ekonomiska resultatet under en viss period. Därefter görs en prognos för utvecklingen av resultatet under resten av året.

(<http://afi3.ams.se/Yrken/Utskrift/UtskriftYrkesBeskrivning.aspx?iYrkeId=482>, 2007-05-18)

⁹⁰ Löfgren (2007-02-22)

⁹¹ Ibid

troll och de var tvungna att vara försiktiga med att göra sig av med revisorer.⁹² Det fanns krav från Finansinspektionen på att bland annat försäkringsbolag och värdepappersfonder skulle upprätta internrevision. På andra områden fanns inte kraven på internrevision på samma sätt och om företagen inte såg nyttan med internrevisionen försvann den delen av organisationen.⁹³

1979 gjorde FAR en undersökning i syfte att undersöka revisorns roll ute i företagen. Det fanns ännu ingen vedertagen uppfattning om hur en uppdelning mellan intern- och externrevisorer skulle fungera, utan professionen diskuterades som en helhet och undersökningen kom således att behandla revisoryrket som sådant. I undersökningen framkom det att en av revisorns viktigaste roller var att förhindra företagskriser, men vissa tyckte också att detta var att ställa för höga krav. I enkätundersökningen ställdes också följande fråga ”Förvaltningsrevision är någonting som kommer mer och mer, ett av de stora områdena på 80-talet. Ser du det som ett hot mot ditt eget jobb i framtiden? Många såg detta som ett hot mot den oberoende revisionen. Man ansåg att det då uppstod en risk att förlora rollen som granskare i framtiden och att det mer skulle övergå till att innefatta den operativa delen.”⁹⁴

En ytterligare fråga var ”Antag att ditt företag har satt av 25000 för att se över företagets redovisnings och kalkylsystem. Skulle du då i första hand gå till företagets revisor/revisionsbyrå eller till ett konsultföretag med kompetens inom området?” Svaren visade att revisorn valdes i 22% av fallen och konsultföretagen i 66% , 10% visste inte. Detta ansåg FAR, som ansvarig för undersökningen, vara nedslående eftersom området traditionellt varit deras. Frågan var om revisorerna inte lyckats hänga med i den tekniska utvecklingen för att vara konkurrenskraftiga och detta ansågs vara en utbildningsfråga för FAR att ta hand om. Frågan man ställde sig var om man satsat för ensidigt på rekommendationer inom årsredovisningsområdet och tappat bort internredovisningen?⁹⁵

Det sågs inte som samhällsekonomiskt rimligt att få ut så pass lite av revisorerna som man då ansåg sig få. Det fungerade säkert bra i 90 % av fallen, men där det verkligen skulle behövas saknades rätt kompetens. ”Hälften av problemen i företag med ekonomiska problem och där jobben är hotade går att hänföra till brister i skötseln”, sa en utav respondenterna. Detta gällde

⁹² Sjörlin (2007-03-08)

⁹³ Löfgren (2007-02-22)

⁹⁴ Brandinger m fl (1980), sidan 132-133

⁹⁵ Ibid: sidan 16-17

särskilt små och mellanstora företag. ”Det är ofta ingen som vet någonting och lönsamhetskalkyler på produkter i företaget förekom inte ens.” sa Per-Olov Edin, internrevisor på PK-banken under denna tid. Han förklarar vidare att revisorer faktiskt ofta skrev interna rapporter om intern kontroll och iakttagelser beträffande räkenskaperna, men att styrelserna visade ringa intresse för dessa rapporter och tyckte att det hörde hemma på en lägre nivå.⁹⁶

7.1.3 Ansågs internrevisorn ha en rådgivande roll förr?

En revisors roll som konsult var ett ämne som diskuterades flitigt under denna tid. Frågan gällde om revisorns engagemang utöver själva granskningsuppdraget skulle kunna tänkas komma att påverka hans oberoende ställning. I den etiska debatten framkom det argument mot föreställningen att en revisor inte skulle kunna ha en konsultroll i det företag han var satt att revidera. Man menade på att detta blev en lojalitetskonflikt, en situation som inte överrensstämde med huvuduppdragsgivarens intresse. Vidare ansåg man att det inte skulle ligga i en revisors uppgift att bidra med en konsultativ roll.⁹⁷

Argument fanns för att revisorerna kunde tillföra nytta genom en mer rådgivande roll. För att undvika en intressekonflikt hade man en åsikt om att funktionerna måste hållas isär. Det vill säga att de som skulle utföra mer konsultativa uppdrag för företag inte skulle ha tillåtelse att delta i revisionen av företaget.⁹⁸

Jan Sjörlin kommer ihåg att en utmaning var att hänga med i utvecklingen och bland annat därför fanns Internrevisorernas Förening. Eftersom arbetet såg olika ut från företag till företag ansåg han dock inte att erfarenheter kunde utbytas på ett bra sätt. Däremot mer branschspecifika organisationer ansåg han tillförde större nytta. Det fanns mycket som kunde göras som internrevisor. Mycket av internrevisionen kunde användas för att förbättra och utveckla företagets alla delar. ”Som internrevisor kunde man få en bra överblick över hela organisationen förklarar han.” För att internrevisionen skulle fungera ansåg Sjörlin att det var viktigt att man anställde kompetenta personer. Som det var förr kunde vem som helst bli internrevisor. Sjörlin förklarar vidare att ”På en del håll fungerade internrevisionen bra, men oftast valde man att sätta folk på internrevisionsavdelningen som man inte hade användning av någon annanstans.” Vidare anser han att det är viktigt att betona rollen som konsult när man är anställd som revi-

⁹⁶ Brandinger m fl (1980), sidan 25

⁹⁷ Ibid: sidan 132

⁹⁸ Ibid: sidan 133

sor i ett företag, det vill säga att man vill hjälpa till och inte bara kritisera . Här handlade det mycket om den enskilde internrevisorernas kompetenser och initiativförmåga. ”En bra internrevisor måste kunna använda sitt huvud”⁹⁹

7.1.3.4 Riskanalys inom internrevisionen förr

Karl-Henrik Pettersson, dåvarande VD för Länssparbanken i Göteborg menar att den kunskap som revisorerna hade om företaget, inom området för riskanalys, skulle föras fram på ett sätt som förbättrade företagets verksamhet. För att kunna göra företaget mer effektivt var det viktigt att företagsledningen och de anställda fick veta vilken kunskap som revisorerna egentligen stod för. Revisorerna skulle inte bara framstå som granskare.¹⁰⁰

Vidare säger Gustaf Pihl att det var viktigt att revisorerna hade rollen som rådgivare. Riskanalys innebar två förutsättningar, där det första att parterna skulle kunna samarbeta och ha respekt för varandra. Hur långt en revisor kunde gå i sin rådgivning utan att förlora sin integritet var också viktigt att fundera över.¹⁰¹

Per-Olof Edin menar att man skulle ha sin speciella revisor utsedd av stämman, men för speciella beslutssituationer skulle en auktoriserad revisor rekryteras som skulle kunna godkännas av ett speciellt organ. Detta för att han anser att företagsledningen i speciella beslutssituationer kunde behöva någon att lita på, samtidigt som oberoendet inte skulle riskeras.¹⁰²

7.1.4 Sambandet med externrevisionen förr

Sjörlin förklarar att i och med att det krävdes mycket tid till att sköta den interna och externa revisionen hade de externa revisorerna stor nytta av om en bra internrevision bedrevs. Arbetet bestod till stor del av förberedelser åt de externa revisorerna, framför allt när det gällde bokslutsdispositioner, men internrevisorernas uppgift var att gå in mer på djupet.¹⁰³ Även Schöldström menar att internrevisorerna ofta var till nytta för externrevisorerna och att det var dessa som ansågs ha störst betydelse för företagets revision.

⁹⁹ Sjörlin (2007-02-22)

¹⁰⁰ Brandinger m fl (1980), sidan 46

¹⁰¹ Ibid: sidan 47

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Sjörlin (2007-03-08)

7.2 Internrevisionen nu

”Många internrevisorer ser att bilden av internrevisorn har ändrats från att vara ”polis” till att idag mer inneha en roll som rådgivare och bollplank av idéer”, säger Peter Strandh, internrevisor på Ernst & Young.

7.2.1 Ökat kontrollbehov (lagar, förordningar, ägarstrukturförändringar)

Under det senaste årtiondet har ett antal uppmärksammade bolagsskandaler som Worldcom, Enron och inte minst Skandia här i Sverige resulterat i ett ökat fokus på bolagsstyrning och reglering. Många företag och organisationer har responderat på detta genom att se över sin riskhantering och hur internrevisionen fungerar tillsammans med andra kontrollfunktioner.¹⁰⁴

Rasmus Forsbladh, internrevisor på Öhrlings, säger att internrevisionen som yrke har växt oerhört efter att SOX bildades efter Enron-skandalen. Denna lag i kombination med ”Den svenska koden för bolagsstyrning” har hjälpt till att sätta internrevisionen i blickfånget. Efter som internrevision är till för att hjälpa styrelse och företag att hitta rätt så fick internrevisionen ökad betydelse efter dessa skandaler.¹⁰⁵

I och med bolagskoden måste man idag ha internrevision i börsbolagen och har man inte det måste man förklara varför. Härmed har internrevisionen fått större utrymme i dagens företag och organisationer.¹⁰⁶ Det har idag blivit en ökad betoning på internrevisorer i och med ”Den svenska bolagskoden”, medan det för externrevisionen alltid har funnits en särskild Revisionslag eller ABL.¹⁰⁷ Trots att det idag ställs ökade krav och att internrevisionen kommer med förslag tvekar många på att genomföra konkreta åtgärder. En förklaring till det tycks vara bristande kunskap inom området och att intern styrning och kontroll kan upplevas som en aktivitet som kostar pengar och tar energi från annat och skapar en hindrande byråkrati.¹⁰⁸

Internrevisorerna fungerar idag som styrelsens öga och öra mycket på grund av att denna har fått ett tydligare ansvar till följd av ”Den svenska bolagskoden”. Styrelseledamöter kan inte

¹⁰⁴ Thunholm (2007-02-05)

¹⁰⁵ Forsbladh (2007-05-03)

¹⁰⁶ Löfgren (2007-02-22), Schöldström (2007-04-17)

¹⁰⁷ Larsson, (2007-05-15)

¹⁰⁸ <http://www.kpmg.se/pages/102097.html> (2007-05-20)

vara ute och springa i företagen och internrevisorn fyller denna roll genom att bli en bra länk ut till företagen.¹⁰⁹

Bernhardtz väljer att förklara bolagskoden som tandlös. Detta eftersom den innebär att bolag ska beskriva hur dess interna kontroll är beskriven, men de behöver inte tala om hur den är organiserad, vilket han menar är av större vikt. I den finansiella sektorn har lagar och förordningar funnits länge både internationellt sett och i Sverige. Efter Enron och WorldCom har även internrevisionen spridit sig till andra branscher. SOX bildades som ett försök att få ordning på stort och smått och då behövdes fler internrevisorer. Även innan SOX kom till fanns en internationell trend med internrevision i och med att "Corporate Governance" var i ro-pet.¹¹⁰

Även om det är bra att företag börjar förstå vikten av intern kontroll kan det bli för stort fokus på detta också. "Om jag hör COSO en gång till så osäkrar jag min revolver." säger Shöldström. Han menar på att det är alldeles för mycket fokus på COSO och att det ska följas istället för att egentligen förklara vad man menar. "Ingen ute på företagen bryr sig om vad COSO är" menar han. Det som är viktigt är vad internrevisionen kan tillföra företagen för nytta. "Vi måste kommunicera med företagen på deras språk"¹¹¹

Peter Strandh lyfter fram en annan nackdel med dessa lagar och förordningar. Att de har börjat strukturera sitt arbete efter COSO-modellen och även tvingats rätta sig efter andra lagar och krav har lett till en mer omfattande finansiell rapportering. Ett arbete som tagit tid från det operationella arbetet. "Det är ett område som många företag faktiskt önskar få hjälp med."¹¹² Mikael Bernhardtz påpekar också att vi i Sverige har en kultur där vi litar på varandra, men att vi nu måste utvärdera de stora investeringsbolagen. Även om det är administrativt krävande så anser han att vi i Sverige borde rätta in oss i ledet och följa internationell praxis. Han lyfter även fram en annan förklaring till internrevisionens uppgång och att det är aktieägandets spridning. Han förklarar att tidigare var det exempelvis Wallenberg som var aktieägare, men nu är det en spridd ägarbild med privata investerare och mycket pensionsfonder och det är oklart vem som egentligen styr ett bolag. Därför behövs idag andra kontrollsystem än tidigare som gynnar aktiemarknaden och bankerna.

¹⁰⁹ Löfgren (2007-02-22)

¹¹⁰ Bernhardtz, 2007-05-08

¹¹¹ Schöldström (2007-04-17)

¹¹² Strandh (2007-04-20)

Förutom skandaler, lagar och förordningar så menar Schöldsström att fler utländska styrelseledamöter i Sverige idag har hjälpt till att utvidga internrevisionen. Idag är vi överhuvudtaget mer globaliserade och påverkas av andra länders kulturer. Klas Schöldström säger att detta är något som har påverkat hur den svenska internrevisionen ser ut idag. ”Vi har haft en kultur här i Sverige som i hög grad har byggt på trust”, berättar han. Hur kan man egentligen veta att kundreskontran verkligen fungerar? För att Inga som sitter på kundreskontran är en klippa kanske någon då svarar. Men hur vet du egentligen?” Den amerikanska internrevisionen bygger istället på ett ”uppifrån och ner tänk”, på filosofin inom SOX, att ledning och styrelse till 100 procent måste kunna försäkra sig om att medarbetarna gör det de ska. I den internationella kulturen finns ett annat sätt att tänka, menar Schöldström. I Sverige finns det många fler utländska styrelseledamöter idag och därmed har den internationella kulturen spridit sig hit jämfört med för några år sedan och dessa styrelseledamöter är vana vid att det finns internrevision. Dessa frågor diskuteras därför mer flitigt idag i styrelserna.¹¹³

7.2.2 Synen på internrevisorns roll och arbetsområden idag

För att få en förståelse för vad internrevisorer gör och för att få ett erkännande för sitt yrke har flera internrevisorer försökt definiera sin roll som revisor. Att skapa en förståelse i och utanför sina organisationer är ett arbete som pågår i olika stadier, länder och branscher idag.¹¹⁴

I organisationer som idag är något sånär moderna genomförs inte internrevision på samma sätt som förr. Modern internrevision grundar sig på en noggrann och utförlig riskanalys och hantering. Bernhardtz säger dock att internrevision på många håll fortfarande fungerar som det gjorde förr i tiden. Detta anser han beror på att det finns pensionerade människor kvar ute i organisationer som har jobbat likadant i trettio år. ”De fungerar som en allmän ordningspolis och är inte särskilt konsultativa. Ofta skriver de långa rapporter som inte styrelsen förstår.”¹¹⁵

”Det finns standards, god redovisningssed och regler för hur internrevisorer ska organisera sig och det är ett yrke som ser likadant ut i hela världen. Internrevisorerna står utanför på styrelsens uppdrag och står alltså vid sidan av linjeorganisationen. En internrevisor har ganska snarlika arbetsuppgifter som en controller, men skillnaden ligger i att kontrollern har ett direkt

¹¹³ Schöldström (2007-04-17), Forsbladh (2007-05-03)

¹¹⁴ Löfgrens artikel (2005), sidan 2

¹¹⁵ Bernhardtz (2007-05-08)

uppdrag från ledningen att utföra kontroll och det övergripande målet är att skapa mervärde i organisationen.”, berättar Hans Löfgren, internrevisorschef på Öhrlings. Lars-Gunnar Larsson som arbetar på FAR menar att eftersom internrevisorerna antingen är anställda i företaget eller i alla fall jobbar där så ses dessa inte som oberoende, utan snarare beroende. Vidare menar han att internrevisorns uppdrag varierar från företag till företag och var i organisationen som denna hör hemma.

Vidare berättar Löfgren att det idag finns standards, god redovisningssed och regler för hur internrevisorer ska organisera sig. Det primära målet med internrevisionen är att hjälpa till att sätta igång förändringsprocesser. De ska skriva rekommendationer som sedan ska presenteras för ledningen. Internrevisorn ska se till att en handlingsplan sätts upp och han väljer ut vem som ansvarar för vad och datum för när saker ska vara gjorda. På så vis kan man säga att internrevisorn utför både säkrings- och konsultuppdrag. De hjälper organisationen att uppnå sina mål och tittar på alla risker. Att vara konsultativ är något som ställer stora krav på revisorn. Det är viktigt att det kommer tydliga önskemål från företagets sida eftersom internrevisionen blir lite av vad uppdragsgivaren vill.¹¹⁶

Internrevisionen ska kontrollera huruvida organisationen mäter verksamhetens resultat på ett relevant sätt samt att rapportera detta till styrelsen så att den kan ha ett fullständigt underlag för nya eller förändrade beslut, policies och instruktioner. Internrevisionen ger råd och stöd och är ett viktigt instrument till att organisationen kan följa hur verksamheten går. Internrevisionens uppgift är bland annat att medverka till förbättring av rutiner för att på så sätt bidra till en ökad effektivisering i verksamheten. Internrevisionen har inte primärt som uppgift att jaga oegentligheter. Ibland kan etik och moral hos styrelse och ledning brista trots en väl fungerande internrevision. Även om det finns goda rutiner är det inte alltid säkert att internrevisorerna alltid upptäcker alla eventuella avvikelser från lagar, förordningar och allmänt god intern kontroll. Internrevisionen arbetar i första hand innan en eventuell skada är skedd. Internrevisorn hjälper ledningen att säkerhetsställa att riktlinjer implementeras och att risker minimeras. Internrevisorn är ledningens konsult, personalens coach och rapportör till revisionskommittén, styrelsen eller VD. Till följd av detta utvecklas, utvidgas och förändras ständigt internrevisorns roller och relationer.¹¹⁷

¹¹⁶ Löfgren (2007-02-22)

¹¹⁷ Ibid.

Enligt Strandh innebär internrevision att hjälpa styrelse och ledning att utöva granskning i sin egen verksamhet. Denna delas sedan in i ”Intern kontroll” och ”riskhantering”. Den interna kontrollen syftar till att bidra till företagen med att skapa en ändamålsenlig intern kontroll. Den andra delen, själva ramverket är riskhanteringen och den hjälper till att se över företagets hantering av risker.¹¹⁸ Det är viktigt att peka på risker och även att ge förslag på åtgärdsplan och kräva svar från ledningen om detta är något som de kommer att åtgärda eller inte. Om internrevisorn lämnar något till styrelsen direkt utan att ha diskuterat med ledningen är det sällan det får genomslagskraft. Internrevision som helhet vill idag helst fokusera på operationell granskning, men i och med alla lagar och bestämmelser har det kommit att handla mycket om finansiell rapportering.¹¹⁹

Bernhardtz beskriver internrevisorns viktigaste roll som att utvärdera att en organisations risker hanteras på ett ändamålsenligt sätt. Arbetsuppgifterna består alltså mycket av att upprätta en riskanalys. Exempelvis arbetar Bernhardtz just nu med att utarbeta ett förslag till en riskanalys för Systembolaget. De tar fram ett arbetsprogram om hur de ska kunna granska på bästa sätt. De spenderar en del tid på huvudkontoret och en del tid ute i butik för att följa upp saker. Vid en riskanalys ställer de sig exempelvis frågan hur projektet går och om det som var tänkt från början kommer att uppnås.¹²⁰

Bolagen ska själva diskutera förslaget på årsbokslut med sin revisor. Många klienter förväntar sig att de kan mycket om revision, det vill säga uppgifter som ligger inom ramen för externrevisorn. Ofta utförs även en hel del mekaniskt arbete som att hantera leverantörsfakturor och kundorders.¹²¹

Bernhardtz menar på att en vanlig uppfattning är att ”Internrevisorn ska kunna göra allt” men att det inte är många som kan allt. ”Det handlar om att få in rätt kompetens för en särskild klient.” Han menar på att man måste ställa sig frågan ”Vad är jag själv kapabel till att göra?” Det är mycket man inte kan och då behövs tekniker och experter och på så vis kan en internrevisors arbetsuppgifter bli väldigt spridda. Internrevisorn rapporterar till styrelsen. I den fi-

¹¹⁸ Strandh (2007-04-20)

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ Bernhardtz (2007-05-08)

¹²¹ Ibid.

nansiella sektorn kan det finnas direktiv att man ska rapportera till styrelse eller VD ungefär tre gånger om året.¹²²

Anders Blomqvist, internrevisor på Gambro, beskriver internrevisorns viktigaste uppgift som att bedriva riskanalyser och bekräftar också att det är det hans arbete huvudsakligen består av. När det kommer till denna riskbedömning utgår han ifrån en enkel arbetsmodell och lämnar sedan en skriftlig revisionsplan till styrelsen för att godkänna.¹²³

”Intern kontroll är det som gör att en organisation kan röra sig mot sina mål, utan att köra ner i diket under resans gång. Där det bäst behövs där sätter man upp skyddsräcken. Vi som internrevision har en viktig roll att se till att det är upplagt på rätt sätt.” berättar Schöldström. Han menar vidare att en revisor, som kommer in utifrån, har en möjlighet att se vad det egentligen är som händer och ta ett steg tillbaka. När man är ute i verksamheten så hinner man inte göra detta. En internrevisor rapporterar både till styrelse och verkställande ledning. De har en viktig roll att hjälpa styrelsen att ta det nya ansvar denna fått.¹²⁴

Claes Grundström, externrevisor på BDO, beskriver sitt arbete enligt följande att säkerställa att årsredovisningen är korrekt och att granska bolagets räkenskaper utifrån en riskanalys. Vidare hävdar han att revisionen är beroende av bransch och affärsidéer, samtidigt som olika företag är olika konjunkturkänsliga.¹²⁵

Christer Bronning, dåvarande externrevisor på BDO, beskriver internrevision som att revisorerna är anställda av bolaget och arbetar för att ledningen ska ha rätt information. Han tycker att internrevisorns roll har stärkts de senaste tjugo åren bland annat som ett led i att minska revisionskostnaderna. Revisionen består dels av en löpande granskning under året och dels en bokslutsgranskning, där omfattningen av den sistnämnda baseras på resultatet av den löpande granskningen. Det ligger i sakens natur att den interna revisionen huvudsakligen ägnar sig åt den löpande granskningen.¹²⁶

¹²² Bernhardt (2007-05-08)

¹²³ Blomqvist (2007-05-03)

¹²⁴ Schöldström (2007-04-17)

¹²⁵ Grundström (2007-03-01)

¹²⁶ Bronning (2007-03-07)

Schöldström säger att de som bedriver riktigt bra internrevision idag bygger arbetet till att börja med på en allvarligt menad riskanalys mot organisationens mål som bygger på dess egna mål och strategier. Kommunikationen med företagets alla delar är därför central. Han menar vidare på att det i många företag inte fungerar på detta sätt.¹²⁷ Det viktigaste för en internrevisor är att arbeta för att få nöjda uppdragsgivare och därför blir internrevision lite av vad uppdragsgivaren vill att den ska vara.¹²⁸

Lars Wilander, VD för Modebolagen AB anser att en internrevisor har stor betydelse för företaget både för bättre kontroll, riskbedömning i olika situationer och för att skapa en bättre formalisering när affärer görs. Däremot menar Erling Pålsson, dåvarande VD för Totalinstallatören AB, att internrevision visserligen har betydelse när affärer görs, men att det inte behöver vara någon särskild person som är utsedd till internrevisor. Han använde sig av ekonomichefen, som var före detta revisor, till de uppgifter som motsvarar en internrevisors. Han såg det alltså snarare att det var ekonomichefens personlighet och kompetens som fick betydelse och inte någon särskild internrevisor som sådan.¹²⁹

7.2.3 Synen på internrevisorn som konsult idag

Internrevisorerna kan vara med och sätta igång förändringsprocesser genom att skriva rekommendationer till ledningen. Internrevisorerna kan medverka till att en handlingsplan sätts upp och väljer då ut vem som ansvarar för vad och beslutar om datum för när arbetena skall vara klara. I och med detta har internrevisorn både säkrings- och konsultuppdrag. De hjälper organisationen att uppnå sina mål och bedömer risker. Att vara konsultativ ställer stora krav på revisorn, som att till exempel ha en god kunskap om verksamheten. Frågor ska ställas såsom: Vad är internrevision? Vad har ni för önskemål på interna revisorer?¹³⁰

Att utnyttja revisorn som konsult har blivit allt vanligare under senare tid, men det var också konsulterandet, bland de externa revisorerna, som fick ett abrupt slut i samband med Enronskandalen i USA och ledde fram till Arthur Andersons fall¹³¹. ”Sammanblandningen av revi-

¹²⁷ Schöldström (2007-04-17)

¹²⁸ Löfgren (2007-02-22)

¹²⁹ Pålsson (2007-05-19)

¹³⁰ Löfgren (2007-02-22)

¹³¹ **Arthur Andersen** var en världens största revisorsorganisationer fram till 2002 och det grundades i USA 1913. Både revision och rådgivningsverksamhet bedrevs, men 1999 köptes konsultverksamheten ut av de verk-samma delägarna efter en bitter intern strid. (http://sv.wikipedia.org/wiki/Arthur_Andersen, 2007-05-18)

sion och ”konsulting” från Arthur Anderssons sida var sjuk och återspeglar bara girigheten hos många revisorer” säger Bronning och fortsätter ” Att döma av mig och mina kolleger är ”konsultandet” fortfarande stort. I dessa sammanhang tycker jag nog att man borde skilja på kraven utifrån vilken storlek av bolag som revideras, ett börsnoterat eller ett litet fåmansbolag, men mig veterligt görs ingen åtskillnad härvidlag.”¹³²

Bernhardtz menar att en internrevisorns konsultroll helt beror på arbetets inriktning. Han säger att man skall utgå från en riskanalys när man börjar och att den sedan görs med avseende på verksamhetsmål, såsom till exempel nöjda kunder. Riskerna varierar beroende på vilka mål som ska uppfyllas. Man börjar med det viktigaste, exempelvis produktutveckling. När dessa granskas kan en del förslag komma fram angående hur de ska fungera och då kan internrevisionen bidra med en konsultativ roll. Det finns även en modell som har publicerats av IIA som beskriver hur internrevisorn kan medverka i riskhantering på ett bra sätt. Internrevisorerna skiljer sig från managementkonsulter genom att de kommer med faktiska förslag. Vidare är de till viss del begränsade genom att de har att ta hänsyn till gällande lagstiftning, konstaterar Bernhardtz.

Forsblad anser definitivt att han bidrar med en konsultroll i sitt yrke som internrevisor. ”Om någon frågar säger jag att jag är konsult och inte revisor” Min uppgift är inte att revidera utan att hjälpa företag och styrelse att fungera på ett effektivt sätt genom att se till att den interna kontrollen och strukturen fungerar samt vid behov komma med åtgärdsförslag.¹³³

Grundström förklarar å sin sida att det är sällan en internrevisor går in och tar en konsultativ roll. Schöldström poängterar att internrevisionen ser väldigt olika ut mellan olika företag och branscher. I vissa företag fungerar den som det är tänkt i teorin, medan den på många håll inte alls bidrar med den nytta och den kapacitet som den besitter. Ett av problemen till detta anser Schöldström är att staten har åberopat oberoendet. Han betonar dock att oberoendet fyller en viktig del, men att det idag är överbetonat. För att internrevisorn ska få auktoritet i kraft av sin kompetens är det viktigt att revisorn är väl avstämd även med ledningen och inte bara rapporterar till styrelsen, vilket idag är ”best practice”. Det står i ”standards” idag att internrevisionen måste vara oberoende, men Schöldström menar att detta också sätter käppar i hjulen för yrkesutövarna.

¹³² Bronning (2007-03-07)

¹³³ Forsblad (2007-05-03)

Internrevisionen har idag möjlighet att tillföra en verklig nytta inom det konsultativa området och inte bara fungera som legitimitetsskapare, menar han. Om en internrevisor utför en riskanalys som inte stämmer överens med ledningens riskanalys kommer ledningen inte att lyssna. De som är riktigt duktiga gör riskanalyser utifrån vad som är viktigt för styrelse och ledning, vilket inte var fallet på 1980-talet sedan. Idag funderar man mer över vad som är viktigt.¹³⁴ Schöldström vill att revisorn ska vara en bra sparringpartner och kunna hantera riskerna på bästa sätt och det måste då vara någon som talar samma språk som ledningen och inte någon som bromsar.

Wilander menar i sin roll som VD att internrevisorn kan vara en länk för bättre förståelse mellan företag och revision. Vidare menar han att det i detta fall i så fall är viktigt ”att de talar samma språk”, så att kommunikationen och spelförståelsen kan fungera på ett bra sätt. På så vis kan det gå snabbare att göra affärer. Idag kanske man inte får den rådgivningen internt i organisationen som hade varit önskvärt för att uppnå den bästa relationen mellan företag och internrevisor.¹³⁵ Pålsson menar att den som fungerar som internrevisor visserligen kan komma med råd vid särskilda transaktioner, men att ofta externa revisorer och specialiserade konsulter anlitas vid sådana frågor.

7.2.4 Vilka blir internrevisorer idag?

Bernhardtz förklarar att de flesta internrevisorer är civilekonomer, men kan också vara civilingenjörer. Det finns prov som måste tas för att få kalla sig internrevisor. Fyra av dessa prov kommer från CIA, en amerikansk certifiering. Det är inte många som utbildar sig till internrevisorer idag och det råder ett underskott på dessa, men de flesta som jobbar med internrevision har lång arbetslivserfarenhet. De som arbetar som internrevisorer har olika bakgrund. På stora avdelningar har de ofta olika specialister, såsom pedagoger, psykologer eller jurister för att göra vissa saker.¹³⁶

¹³⁴ Schöldström (2007-04-17)

¹³⁵ Wilander (2007-05-10)

¹³⁶ Bernhardtz (2007-05-08), Schöldström (2007-04-17)

7.2.5 Hur rapporterar internrevisorerna idag?

De flesta internrevisorerna rapporterar till styrelse, medan de administrativt rapporterar till VD eller ekonomichef. De flesta har möten endast med dem som de rapporterar till, en eller två gånger per år.¹³⁷ Pålsson säger att rapporteringen sker ungefär en gång per kvartal, då kvartalsrapporten har upprättats och att detta då sker till styrelse och ledning.

Internrevisorerna rapporterar direkt till VD menar Wilander, vilket sker när bland annat affärer ska göras, till exempel företagsköp med mera. Däremot om ingen särskild händelse ska kontrolleras sker rapporteringen från internrevisorerna från internrevisorerna med automatik.¹³⁸

7.2.6 Samordningen med externrevisionen idag

Externa revisorer väljs av bolagsstämman och rapporterar till den, men även till styrelse/ledning. Interna revisorer utses däremot av styrelsen/ledningen och de rapporterar även till desamma. Risker som kan äventyra verksamhetsmålen är i fokus och de granskar efterlevnad, medan externrevisorerna mer har fokus på redovisningsriser.¹³⁹

Den stora skillnaden mellan intern- och externrevision är att internrevisionen har möjligheten att gå mer på djupet i verksamheten. Den externa revisionen planerar sitt arbete utifrån väsentlighet och relativ risk, vilket i många fall leder till att vissa poster inte alls blir föremål för den externa revisionens granskning. Det finns ett samarbete revisionsorganen emellan. Den externa revisionen bygger på den interna revisionens arbete och således medför det att vissa avsnitt av granskningen helt sker genom internrevisionens försorg. Det är då baserat på de rapporter som den interna revisionen har upprättat. Delar av den interna revisionen styrs av de externa revisorerna och dessa stäms löpande av under året.¹⁴⁰ Både Blomqvist och Forsbladh menar dock att inget samarbete finns mellan intern och externrevisorer. Forsblad påpekar dock att han vet att detta fungerar olika i olika företag.

Grundström väljer att beskriva den största skillnaden mellan intern- och externrevisorer med att de arbetar för olika målgrupper. Externrevisorerna har som roll att säkerställa att aktieäga-

¹³⁷ Forsbladh (2007-05-03)

¹³⁸ Wilander (2007-05-10)

¹³⁹ Löfgren (2007-02-22)

¹⁴⁰ Bronning (2007-03-07)

re har rätt information, medan internrevisorernas roll däremot är att se till att ledningen har denna information. Internrevisorer har hand om internt arbetsmaterial, vilka sällan publiceras. Internrevisorerna är anställda av bolaget och arbetar för dem och externrevisorerna kan inte bara grunda sina beslut på internrevisionen. De externa revisorerna vill ofta att bolaget ska ha internrevision för att öka noggrannheten. Det är framför allt viktigt att större bolag har internrevision.¹⁴¹

Löfgren menar att samarbetet mellan externrevisionen och internrevisionen fungerar i de bästa av världar och att alla risker då täcks in och erfarenheter utbyts. I en del organisationer fungerar det inte alls. Han tycker att det är tråkigt att externa revisorer många gånger inte ens vet vad internrevisorer gör. ”Många tror att internrevisorernas uppgift är att hjälpa externrevisorerna med diverse upplysningar” säger Löfgren.

Strandh menar att ett problem har varit att externrevisorer måste vara oberoende, medan en internrevisor inte behöver vara det på samma sätt. Om internrevisionen gör en plan behöver det inte vara någon större överlapp – externrevisorer kan fokusera på den oberoende externa rapporteringen och de interna revisorerna kan arbeta med riskhantering och intern rådgivning. ”Som det är tänkt idag ska internrevisorerna inte vara assistenter till externrevisorerna” förklarar Strandh.

Bernhardtz förklarar att externrevisorerna granskar att årsredovisningarna är korrekta. Det är viktigt att ha en bra dialog mellan intern- och externrevisorer för att undvika dubbelarbete. Externrevisorerna ska kunna förlita sig på att internrevisionens arbete är korrekt. På banker och försäkringsbolag har samarbete funnits länge. ”På handelsbanken exempelvis granskar internrevisorerna årsredovisningen och de externa revisorerna gör en efterkontroll.” berättar Bernhardtz.

I extremfallen nöjer sig den externa revisionen enbart med att ta del av den interna revisionens rapporter. Tyngdpunkten på bokslutsgranskningen ligger hos de externa revisorerna, självklart med benäget bistånd av internrevisionen.¹⁴²

¹⁴¹ Grundström (2007-03-01)

¹⁴² Bronning (2007-03-07)

7.2.7 Internrevisorns syn på sin egen roll

Ett arbete bland internrevisorer att utveckla och definiera sin roll har pågått en längre tid och pågår än idag. Detta finns idag samlat i både Best Practices som tillämpas av yrkesutövande internrevisorer i hela världen och rollen finns också beskriven i internationellt vedertagna riktlinjer för internrevision, utarbetade av The Institute of Internal Auditors Inc. Det är tänkt att denna Internrevisionsmetodik ska kunna användas i alla typer av organisationer. Denna roll förklarar att huvuduppgiften för internrevisorn är att hjälpa ledningen att säkerhetsställa att riktlinjer och föreskrifter implementeras och att onödiga risker minimeras. Internrevisorn är ledningens konsult, personalens ”coach” och rapportör till revisionskommittéen, styrelssen eller VD.¹⁴³

Hans Löfgren har sammanfattat denna metodik i sex idealiska roller för en internrevisor som vi nu kommer att gå igenom. Då detta är internrevisorernas egna bild av sitt yrke anser vi att det inte går att använda som teori och presenterar det därför här i empiriavsnittet.

7.2 Internrevisorns sex ”idealiska” roller

Den första rollen innebär att **förebygga risker**. All revision styrs av riskanalys som har till syfte att identifiera för organisationen var de största riskerna finns. Revisorerna går igenom processer och hur dessa ska styras och kontrolleras. Internrevisorerna hittar risker när de undersöker bakomliggande orsaker till dessa och de värderar varje risk i förhållande till andra på samma gång som de håller en öppen kommunikation med alla som är delaktiga i processen. Idag arbetar internrevisorerna, till skillnad mot förr med att förutse kommande problem. Historiskt sett gick yrket nämligen mer ut på att lösa akuta problem. I en värld som förändras allt snabbare är det viktigt att internrevisorn följer med i både globala och arbetsplatsrelaterade frågor för att kunna utvärdera risker. Om revisorn arbetar med riskanalys på önskvärt sätt kommer detta vara positivt för företagets förmåga att kunna konkurrera liksom att behålla sin ekonomiska styrka och kvalitet i produkter och tjänster.¹⁴⁴

Internrevisorn måste också lägga ner vikt vid att **kommunicera och verifiera**, vilket alltså ses som internrevisorns andra roll. Kommunikation är ett viktigt redskap inte bara för att organisationens ledning behöver kontinuerlig information, utan också för att informationsutbytet

¹⁴³ Löfgren (2005), sidan 3, Löfgren (2007-02-22)

¹⁴⁴ Löfgren (2005), sidan 6-7

leder till att internrevisorn får tillgång till allt material som de har nytta av. Samarbetet gör att internrevisorn numera kan påverka verksamhetens effektivitet och produktivitet och på så vis mer fungera som en ”coach” istället för ”polis”. I och med att revisorn hela tiden bör kommunicera med dem i organisationen som är direkt berörda är det alltså viktigt att de har en god förmåga att kunna kommunicera.¹⁴⁵

En tredje viktig aspekt hos internrevisorerna som Löfgren tog upp var **analys och återkoppling**. Dagens internrevisorer har en viktig funktion när det gäller arbetet med att utveckla organisationens verksamhet och processer. I denna roll ingår det att stödja organisationens övergripande värderingar och mål, men samtidigt att analysera fakta och siffror som har med organisationens utveckling att göra. Att internrevisorn har en god överblick över hela organisationen spelar roll för dess utveckling. Internrevisorn kan bekräfta att beslutade rutiner följs och att mål uppnås genom att noggrant granska verksamheten. Den goda kännedomen om mål och visioner gör det lättare för dem att göra en bedömning av om effektivitet uppnås. Internrevisorn rapporterar sina iakttagelser och ger vid behov förslag på åtgärder efter att ha bedömt en process.¹⁴⁶

Om uppsatta mål ska kunna nås är det viktigt att styr- och kontrollfunktionerna är i överensstämmelse med dessa. Internrevisorernas fjärde roll blir på så sätt också att granska och **utvärdera styrning och kontroll** i ledningsarbetet och därefter ge ledningen information om sina iakttagelser och därefter komma med lämpliga förslag på åtgärder. Dagens internrevision har en viktig roll när det gäller att granska de interna styr- och kontrollfunktionerna och internrevisorerna kan genom ett nära samarbete med ledningen inom detta område skapa ett mervärde åt organisationen.¹⁴⁷

Det är ledningens uppgifter att utarbeta regler och införa policies och på så vis bör ledningen också känna till alla lagar och förordningar och vad som krävs för att följa dessa. Ett prioriterat ansvarsområde för internrevisorn är härmed att **granska efterlevnaden** och att informera den högsta ledningen om eventuella avvikelser som de upptäcker. Internrevisorerna ska se till att de grundläggande strukturerna fungerar i enlighet med regelverket. Kraven förändras hela tiden och i och med detta gäller det för internrevisorn att se till att dessa strukturer håller även

¹⁴⁵ Löfgren (2005), sidan 7-8

¹⁴⁶ Ibid: sidan 8

¹⁴⁷ Ibid: sidan 9

i mindre stabila tider. Internrevisorn kan också vara en hjälp när det gäller att tillämpa goda beteenden genom hela organisationen. Internrevisorn fungerar som en trygghetsfaktor genom att säkerhetsställa att organisationens struktur är tillräckligt stark för att kunna motstå påfrester.¹⁴⁸

Det är viktigt att en organisation ser över och har koll på sina maskiner och dess skydd. Om dessa inte skyddas tillräckligt finns det risk att förluster uppstår. Internrevisorns uppgifter finns även inom detta område och härmed innebär dess sjätte roll att **skydda alla typer av tillgångar**. Internrevisorn kan, genom att granska de verktyg organisationen använder för att skydda sina tillgångar, göra en bedömning av huruvida dessa åtgärder är tillräckliga. Granskningen av tillgångar omfattar både materiella och immateriella sådana. En stor omsättning av personal kan till exempel innebära förlust i form av välutbildade medarbetare och även kostnader för att utbilda ny personal. Internrevisorn bör även ha en förmåga att kunna hitta nya lösningar och hantera oväntade problem eller frågor.¹⁴⁹

7.2.7 Synen på de utmaningar som internrevisorerna står inför idag

Löfgren, Shöldström och Strandh anser alla att den största utmaningen med internrevisionen är att arbeta med dess låga status.¹⁵⁰ Schöldström anser vidare att internrevisionen inte kan vara så oberoende som den är idag för att den ska kunna fungera optimalt. Schöldström menar att internrevisionen fungerar bättre idag än för ett antal år sedan, men att mycket arbete fortfarande finns kvar att göra. Han exemplifierar detta med ett tal som en externrevisor höll på ett årsmöte: ”Ni internrevisorer har en jäkla uppförsbacke när det kommer till att bygga upp ert varumärke”. På många håll handlar det om att företagen anser att en internrevisor är någonting obligatoriskt, någonting som helt enkelt ska finnas. Problemet, som Schöldström ser det, är att det djupa engagemanget saknas. ”De som bedriver riktigt bra internrevision idag bygger arbetet till att börja med på en seriös riskanalys i överensstämmelse med organisationens egna mål. Samarbetet mellan företag och internrevision fungerar inte alltid optimalt” säger Schöldström.

¹⁴⁸ Löfgren (2005), sidan 9-10

¹⁴⁹ Ibid: sidan 10

Forsbladh anser att det är viktigt för internrevisorerna att informera företagen om varför internrevision är viktigt och vad den kan bidra med. Däri ligger den största utmaningen enligt honom.

Sjörilin menar att den största utmaningen med internrevision kan ses som att bli mer aktivt delaktig i utvecklingen. Det finns mycket att göra som internrevisor och denne har en fördel genom den överblick den har över hela organisationen. Det är en stor personlig frihet att jobba som internrevisor, men mycket går ut på att använda sitt eget huvud. Utbildning och övrig kompetens är därför kärnfrågor.¹⁵¹

8 Analys

Denna analys kommer att börja med en sammanfattande beskrivning av hur vi har uppfattat inställningen till internrevisorns roll och internrevision överhuvudtaget förr respektive idag. Detta kommer att fungera som en bakgrund till den fortsatta analysen som bygger på vad vi har uppfattat är förändrat idag jämfört med för omkring tjugo år sedan och som kan förklara att internrevision numera anses vara nödvändig. Vi kommer att behandla både internrevisorns roll och synen på internrevision i allmänhet.

8.1 Inställningen till internrevision förr respektive idag

8.1.1 Internrevision för omkring tjugo år sedan

För ett tjugotal år sedan tycks internrevisorns roll inte ha funnits skriftligt formulerad. Verksamheten fanns närmast inom området för externrevision. Revisionsyrket var inte uppdelat, utan det var tänkt att revisorn skulle utföra både sina egna uppgifter och det som idag ligger inom ramen för internrevisorns. Influenser från USA och förordningar inom området ”intern kontroll och styrning” gavs ut och resulterade i ökat fokus på mer exakta teoretiska beskrivningar av hur internrevisionen skulle se ut. Arbetsområdet började delas upp mellan intern- och externrevisorerna men, internrevisorns roll kom att bli oklar och denne kom i många fall att fungera som externrevisorns ”förlängda arm” – en slags assisterande revisor. Konsekvensen blev att internrevisorns uppgifter säkerligen blev mer enkla och av repetitiv natur. Perso-

¹⁵¹ Sjörilin (2007-03-08)

ner i organisationen som saknade kompetens för att utföra andra uppgifter blev tillsatta på dessa tjänster. Detta kan vara anledningen till att nyttan med internrevisionen inte sågs, vilket bidrog till att yrket felbedömdes och fick låg status i företag och organisationer.

8.1.1.1 Skillnad mellan teori och empiri

Enligt teorin skulle det finnas väl dokumenterade handlingar som är utarbetade från ledningen om vad internrevisionen skulle utföra. Sjörlin berättar att så sällan var fallet, utan de enda instruktioner de följde var de som kom från styrelsen.

Influenserna som kom från USA poängterade att en modern ledning skulle se till att en effektiv internrevision fanns. Om internrevisorer skrev rapporter till ledningen visar empiriska fakta på att ledningen sällan noterade dessa. Vidare framgick av teorin att internrevision skulle syfta till att bedöma företagets kontrollsystem och löpande rekommendera förbättringar i verksamheten. Sjörlin bekräftar att så inte var fallet. Teoretiskt finns ett direkt samband mellan kvaliteten på arbetet och människorna som arbetade med internrevision. Att internrevision inte ansågs tillföra någon märkbar nytta kanske då inte är så konstigt med tanke på att det var människor som "blivit över" i organisationen som arbetade med detta.

Vi kan konstatera att även om vi inte funnit omfattande litteratur om hur internrevision var tänkt att fungera så beskriver den litteratur som vi har funnit tydligt en internrevisors ansvarsområden. I praktiken, verkligheten, fick dock internrevisorerna ute i företagen en helt annan roll.

8.1.2 Internrevision idag

Under det senaste årtiondet har ett antal uppmärksammade bolagsskandaler som Worldcom, Enron och inte minst Skandia här i Sverige resulterat i ett ökat fokus på bolagsstyrning och reglering. Många företag och organisationer har responderat på detta genom att se över sin riskhantering och hur internrevisionen fungerar tillsammans med andra kontrollfunktioner. Av denna anledning tycks internrevision idag vara så gott som självklar i de flesta organisationer och företag. Samtidigt kan vi konstatera att internrevisorerna numera inte kopplas ihop med externrevisorerna i samma utsträckning som för tjugo år sedan. Internrevisorn fungerar idag inte som en ordningspolis som prickar reseräkningar utan hennes/hans roll är huvudsakligen att kontrollera de interna styrprocesserna och komma med råd och föreslå åtgärdsprogram för

”risk management”, kontroll- och ledningsprocesserna. Arbetet verkar dock fungera olika från företag till företag och på vissa håll utför fortfarande internrevisorn uppgifter som täcker in externrevisorns. Statusen kring yrket är dock fortfarande lågt och ibland ses internrevisorn fortfarande som en ”siffernisse”, vilket anses vara en framtida utmaning som internrevisionen står inför. Yrket beskrivs mer i konsultativa termer idag, men den faktiska nyttan som yrkesgruppen tillför verksamheten verkar fortfarande till viss del oklar.

8.1.2.1 Skillnad mellan teori och empiri

Intressant är att vi har funnit att definitioner kring internrevision och övrig teori inte tycks skilja sig nämnvärt från tiden för omkring tjugo år sedan jämfört med idag. Om man däremot enbart skulle utgå från publicerat material som internrevisorerna själva publicerat så är skillnaderna markanta. I dessa är det självklart att internrevisorn exempelvis har en konsultroll och att dess uppgifter inte är att bistå externrevisorerna i deras arbete. *”Som det är tänkt idag ska internrevisorerna inte vara assistenter till externrevisorerna”*. Definitionerna från FAR idag säger exempelvis att *”även om den externa revisorn ensam har ansvaret för uttalandena i revisionsberättelsen och för att bestämma externrevisionsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden, kan vissa delar av internrevisionsarbetet vara till nytta för den externa revisorn”*. I så gott som alla definitioner beskrivs internrevisorn som oberoende och pekar på att internrevisorn inte bör delta i den operativa verksamheten. *”...Organisatoriskt betyder detta att internrevisionen bör vara separerad från verksamheten som ska granskas. Funktionens oberoende innebär alltså att den inte bör delta i den operativa verksamheten.”*. Samtliga internrevisorer vi talat med säger att internrevisorn inte är oberoende och kan därför delta i den operativa verksamheten. I den förordning som kom från staten 2003 åberopas oberoendet och det står där att arbetet som internrevisorerna bedriver inte skall förenas med operativ medverkan i den verksamhet som revideras. Objektiviteten i denna förordning belyses som väldigt viktig. Att staten återigen åberopat oberoendet är något som Schöldström retar sig på, eftersom det bromsar internrevisorns roll när det kommer till det operativa arbetet. Även Strandh påpekar att lagar och förordningar har tagit fokus från det operationella arbetet, ett område där internrevisorn anses kunna tillföra mycket.

Även om teorin inte skiljer sig mycket från tiden för tjugo år sedan är internrevisorns syn på sitt eget arbete klart definierat, vilket den inte var på 1980-talet. Arbetet ute i företagen och

organisationerna fungerar också olika. Internrevisorns roll är således annorlunda idag, vilket kan vara en förklaring till att internrevision idag har en mer självklar plats ute i företagen och organisationerna. Nedan kommer vi mer ingående att redogöra för vad det är som har förändrats kring internrevisorns roll som vi anser kan vara en förklaring till att internrevision idag

8.2 Skillnader i internrevisorns roll

8.2.1 Konsultrollen och oberoendet

Det är speciellt internrevisorns roll som konsult som har utvecklats i jämförelse med på 80-talet. I alla skriftliga definitioner som vi har funnit som idag beskriver internrevisorns arbete finns konsultrollen, den rådgivande funktionen, med som en viktig del och samtliga internrevisorer anser att de har en rådgivande roll.

Detta var inte fallet för ett tjugotal år sedan. Då fanns inte konsultrollen med när revisorerna beskrev sitt arbete. De intervjuer som vi har utfört och den undersökning som gjordes 1979 visar att internrevisorn på den tiden inte var tänkt att fungera i rådgivande sammanhang och att de inte fick anta rollen som arbetstagarkonsult. Inte heller i den definition av internrevision som vi har funnit från 1979 innehåller något om någon rådgivande funktion, utan endast att internrevisorerna skulle svara för den löpande kontrollen av verksamheten. Konsultrollen var dock något som diskuterades i slutet av 70-talet men de flesta ansåg att detta inte var möjligt då revisorns oberoende riskerades att gå förlorad i och med ett sådant arbete. Då var arbetet mellan extern- och internrevisorer inte tydligt uppdelat. En dubbel funktion skulle för revisorn kunna innebära en lojalitetskonflikt, en situation i vilken revisorn icke skulle ha rätt att försätta sig med hänsyn till sin huvuduppdragsgivares intresse. Den huvudsakliga anledningen till att internrevisorn inte kunde fungera som konsult tycktes bero på att det skulle äventyra dess oberoende ställning.

Synen idag, framför allt hos internrevisorerna själva, tycks vara att en internrevisor inte ska behöva vara oberoende på samma sätt som en extern revisor eftersom denne inte är tänkt att utföra rena revisionsuppdrag, utan istället arbeta för företaget. Internrevisorn bör kunna tillföra mycket som konsult i de fall inte oberoendet står i vägen.

Oberoendeproblemet har de stora revisionsbolagen löst genom att dela upp revisorernas ansvar i två olika funktioner. Genom att internrevisorn får en egen funktion kommer man ifrån problemet med oberoendet, vilket har bidragit till att internrevisorn kan fungera som arbetstagar-konsult. Inom professionen menar man därför på att oberoendet idag inte är något direkt problem. Att internrevisorn idag i större utsträckning än tidigare kan ge mer råd i olika sammanhang kan vara en trolig förklaring till att yrket idag har fått starkare fotfäste ute i företag och organisationer.

8.2.2 Kompetens

Att internrevisorns roll var oklar behöver inte vara förklaringen till att den kom att få låg status i företagen. Det kan snarare vara, som tidigare nämnts, resultatet av att de som ”blev över” i organisationen fick uppgiften att fungera som internrevisorer. Troligen hade dessa inte den kapacitet och de kunskaper som behövdes för att kunna utveckla yrket, driva det framåt och visa på dess nytta. Internrevisionens teoretiska roll tycktes vara klar, men den kom inte i praktiken att fungera i organisationerna. Anledningen till detta kan vara att kompetensen hos dessa revisorer inte var tillräcklig eller saknades. Idag är internrevisorer inte längre personer som blivit över i organisationer. Idag söker man personer till internrevisionstjänster med både speciella kunskaper och egenskaper, tänkta att matcha den teoretiska rollen. Man kan således säga att internrevisionen idag troligtvis innehåller mer kompetenta personer än tidigare, vilket kan vara en orsak till att den idag bidrar till mer nytta ute i organisationerna.

8.2.3 En enhetlig och tydligare roll bland internrevisorerna själva

I takt med att internrevisionsyrket har utvecklats har fler internrevisorer börjat försöka definiera sin yrkesroll för att skapa förståelse för vad internrevisorer kan göra och för att få ett erkännande och högre status för sitt yrke i och utanför sina organisationer.

Sjörölin förklarade att internrevisorernas roller och ansvar såg väldigt olika ut från organisation till organisation. Han såg inget värde i att dela erfarenheter med andra medlemmar inom internrevisorernas Förening, eftersom arbetet fungerade så pass olika beroende på var man var anställd. Däremot var de branschspecifika organisationerna till hjälp.

Idag är det tänkt att rollen för internrevision ska kunna fungera oberoende av företag och bransch. Vår uppfattning är att internrevisorerna själva också har en enhetlig uppfattning om vad de vill uppnå med sitt arbete. Samtliga chefer för de stora revisionsbolagen har beskrivit internrevisorns roll på i stort sett samma sätt och idag finns dessutom tydliga riktlinjer, som är gemensamma för internrevisorer, om hur arbetet ska organiseras ute i företagen. Således är information om yrket idag enhetlig bland internrevisorer och den pekar tydligt på vilken nytta den faktiskt kan tillföra verksamheten. En enad front kan ha medverkat till att synen på internrevisorn och dess arbete också uppfattas annorlunda ute i företagen jämfört med för omkring tjugo år sedan.

8.2.4 Fokus på riskanalyser

Idag beskrivs ofta riskanalyser som ramverket för internrevision. Arbetet verkar även på många håll bestå av denna typ av analyser. Så var inte fallet på 80-talet. Däremot påpekades att anledningen till att företag gick i konkurs kunde vara brister i ledning och styrning. Man efterfrågade en revisor som kunde vara den pålitlige att hålla handen inför ett svårt beslut i bolagets styrelse och det diskuterades om detta skulle kunna genomföras genom att en revisor anställdes för speciella beslutssituationer och godkändes av ett särskilt organ. Vidare ansåg man att affärsverksamhet handlar väldigt mycket om risktagande och riskbedömning och att förvaltningsrevision således ska handla om att bedöma risker. Följaktligen såg man nyttan med denna typ av tjänst och vad den kunde tillföra, men oberoendet verkade återigen ha varit ett problem.

Idag är arbetet mer fokuserat på riskanalys och vår uppfattning är att det går mer och mer mot att fokusera på denna typ av uppgifter. Som tidigare diskuterats i konsultrollen ska oberoendet inte längre utgöra ett problem i samma utsträckning. Idagens företagsklimat med förutsättningar som snabbt förändras verkar det som om denna riskanalys kan och tillför nytta. Att rollen har kommit att handla mer om riskanalyser kan således vara en förklaring till att internrevision idag är mer förankrat i dagens företag och organisationer.

Här har presenterats de skillnader inom yrket som vi har funnit som kan vara förklaringar till att man ser annorlunda på internrevision idag. Däremot verkar statusen kring yrket fortfarande

vara relativt låg och rollen tycks inte utövas optimalt. Vi kommer därför i följande avsnitt att redogöra för faktorer utanför internrevisorns roll, men inom internrevision som kan förklara områdets uppsving.

8.3. Tänkbara förklaringar utanför revisorns roll

8.3.1 Ökat kontrollbehov

8.3.1.1 Fler utländska ledamöter i svenska företagsstyrelser

Svenska företagsstyrelser har internationaliserats under de senaste åren. Många har påpekat att detta är en bidragande orsak till att internrevisionen har fått större utrymme idag. Sverige har och har alltid haft en kultur som bygger på tillit. På många håll utomlands fungerar det inte så. Där måste arbetet övervakas och kontrolleras. I och med en internationalisering har fler utländska styrelseledamöter tagit plats i svenska styrelser och enligt respondenterna har detta påverkat att internrevisionen blivit mer omfattande. Hur ledamöterna i en styrelse tycker, tänker och agerar har alltså stor betydelse för hur internrevisionen tar sig uttryck i organisationen. Idag finns det fler ledamöter i svenska styrelser som anser att intern kontroll är viktigt och på grund av detta kan internrevisionen ha kommit att få ökad betydelse.

8.3.1.2 Spritt ägande

En annan faktor som kan ha bidragit till ett ökat kontrollbehov är aktieägandets spridning. Idag är det en spridd ägarbild med privata investerare och det är idag inte alltid helt klart vem som styr ett bolag. Därför behövs andra kontrollsystem än tidigare och som ger aktiemarknaden och bankerna den information de behöver. Även det större internationella ägandet i företag idag har påverkat till att det ställs högre krav på intern kontroll. Svenska företag har på grund av detta, även om det är administrativt krävande, tvingats att rätta in sig i ledet och följa internationell praxis.

8.3.1.3 Lagar och förordningar

Idag har lagar och förordningar medverkat till att kulturen kring internrevision ser annorlunda ut. Uppmärksammade skandaler som Worldcom, Enron och inte minst Skandia här i Sverige har som påpekats medverkat till ett ökat kontrollbehov och som i Sverige resulterade i ”Den svenska koden för bolagsstyrning”. Koden och omkringliggande ämnesområden har varit och

är ett hett diskussionsämne och internrevisionen har således fått en helt annan aktualitet sedan denna kom. Koden tvingar företag att redovisa att de har en intern kontroll och förklara varför de inte har internrevision om så skulle vara fallet. Detta har medfört att företag tvingats anamma internrevision i högre utsträckning än de var tvungna till för ett tjugotal år sedan och samtliga respondenter är överens om att internrevisionen har vuxit kraftigt efter att SOX och bolagskoden kom till. För omkring tjugo år sedan avvecklade många företag sina internrevisionsavdelningar för att nyttan med denna inte sågs. Att slopa internrevisorer skulle inte vara möjligt idag på grund av den legitimitet som lagar och förordningar ger. Detta skulle inte heller aktieägare och den övriga kulturen tillåta. I banker har kraven från internrevision alltid funnits och därmed har internrevisionen alltid verkat i dessa organisationer. Detta skulle kunna förklara varför internrevision idag har intagit en större plats även i andra företag. Tidigare fanns inte kraven på dessa organisationer, men i och med exempelvis ”Den svenska bolagskoden” har detta förändrats. Detta tycks stödja hypotesen att lagar och förordningar är en stor bidragande orsak till att internrevision idag anses mer nödvändigt jämfört med på 1980-talet.

Det är tydligt att ovan diskuterade faktorer till viss del kan ha medverkat till att internrevision idag återigen är aktuell. Vi kommer nedan att föra en diskussion om vilka faktorer vi tror har påverkat mest och varför. Vidare kommer vi också att belysa problemområden inom dagens internrevision.

8.4 Varför vi inte tror att det är internrevisorns roll som har haft störst betydelse?

För tjugo år sedan var statusen kring internrevisorn låg. Denna var ofta en person som blivit över i organisationen och som inte ansågs tillföra någon nytta. Idag upplever vi förvisso statusen som högre, men många har fortfarande uppfattningen om internrevisorn som en ”siffernisse”. Den låga statusen som finns idag skulle kunna bero på att den historiska bilden lever kvar, men fortfarande är den allmänna känslan att många inte vet vad en internrevisor gör och externrevisorn anser fortfarande att internrevisorn ska ”hjälpa” dem i deras arbete. Internrevisorererna upplever att deras arbete kan tillföra verksamheten stor nytta genom att bland annat vara ”ledningens konsult och personalens coach”. Så verkar det däremot inte riktigt fungera

idag. Uppfattningen är den att företagen inte verkar se på internrevisorernas roll på samma sätt. Detta kan vara en förklaring till att statusen fortfarande är låg och många beskriver detta som internrevisorernas största utmaning. Med tanke på att internrevisorernas utvecklade och förnyade roll inte har uppfattats i tillräckligt hög grad ute i företagen antar vi inte att själva yrkesrollen är den största anledningen till att internrevision idag återigen är aktuell. Då vi anser att den så kallade konsultrollen och oberoendet är det som har förändrats mest inom rollen och är ett viktigt område inom ämnet kommer vi att redogöra för hur vi ser på den rollen.

8.4.1 Konsultrollen

Konsultrollen i första hand inom området för riskanalys är den del av rollen som vi anser kan ha betytt mest om vi enbart ser till den roll som internrevisorerna innehar. Idag är de internrevisorer som vi har pratat med överens om att internrevisorerna tillför företag och organisationer nytta genom att inta en mer rådgivande roll. Internrevisorerna själva beskriver det idag som en självklar uppgift i deras dagliga arbete att konsultera i frågor gällande intern kontroll och styrning samt riskanalys. Det verkar dessutom som om detta sker i större utsträckning än för omkring tjugo år sedan, eftersom det då inte förekom så gott som någon konsultativ rådgivning alls. Vår slutledning av de uppfattningar som vi har fångat upp från olika håll, bland annat genom intervjuer, är att denna roll fortfarande ofta saknas. Beskrivningen av den omfattande konsultativa rollen verkar mer vara en önskebild och ett utvecklingsområde från revisorernas sida. Stöd för detta har vi fått genom att det är få företagsledare som inte tycks utnyttja internrevisorerna i rådgivningsfrågor. De flesta anser att det är viktigt med en avdelning som kontrollerar de interna processerna, men det verkar inte som många genomför konkreta åtgärder på området. Information som vi tagit del av visar ”att det är en aktivitet som tar tid från annat och skapar en stoppande byråkrati.”

Vi ifrågasätter också förutsättningen för hur internrevisorn kan fungera som konsult för ledningen när det verkar vara standard att dessa parter officiellt inte träffas mer än ett par gånger per år. Verkligheten verkar alltså inte helt överensstämma med hur internrevisorerna själva beskriver sitt arbete. Med tanke på att många ute i företagen inte vet vad internrevisorerna gör känns det inte som att de fungerar som personalens coach. Dessutom anser inte alla revisorer att deras arbetsuppgifter innehåller en konsultroll. I de fall då man anser sig ha en konsultroll sker rapporten i många fall direkt till styrelsen utan att först ha kommunicerat med ledningen. Detta måste få till följd att det blir svårare att få de föreslagna åtgärderna genomförda. Obero-

endet verkar fortfarande sätta vissa käppar i hjulet. Schöldström beskriver exempelvis att om internrevision ska kunna fungera effektivt så måste kommunikationen vara optimal, vilket den inte är idag. Vi anser också att internrevisorer på grund av oberoende-frågan till sin natur är mer riskaverta än exempelvis företagsledningen. Internrevisorerna vill i sina riskanalyser minimera riskerna, medan affärsverksamhet handlar mycket om att ta risker och vi tror därför att ledningar många gånger upplever det som att internrevisorerna med sina policies, lagar och regler bromsar istället för hjälper till. Avslutningsvis har vi ändå uppfattat det som att den utvecklade konsultrollen anses vara positiv från de verkställande direktörernas sida. Avvikelser från den tänka rollen och det faktum att man inte drar nytta av revisorerna som konsulter, i någon större utsträckning bidrar dock till att vi anser att den inte har haft avgörande betydelse till att internrevision idag anses nödvändig av de flesta större företag och organisationer.

8.4.2 Ökat kontrollbehov som den viktigaste orsaken

Vi tror att det är det ökade kontrollbehovet som vi diskuterade i empiriavsnittet som är den främsta orsaken till att internrevision idag är aktuell och alltså inte internrevisorns yrkesroll. Många företag har i enlighet med ”Den svenska bolagskoden” infört eller utökat sin internrevision och det är tydligt att skandalerna i kombination med deras kölvatten har haft betydelse till att internrevision idag är mer populärt än för ett tjugotal år sedan. Bernhardt beskrev ”Den svenska bolagskoden” som tandlös, eftersom den endast säger att man måste ha internrevision, men inte hur den skall vara organiserad. Att internrevision fungerar effektivt och faktiskt bidrar med nytta är till stor del beroende av en bra organisation. Lagar och förordningar har bidragit till att fler har internrevision idag, men kan inte fungera som bevis för att den interna kontrollen faktiskt bedrivs effektivt. Detta är i sin tur ytterligare ett bevis på att internrevisorernas yrkesroll troligtvis inte är anledningen till att internrevision som verksamhet har utökats, utan snarare behovet av ökad kontroll.

8.5 Avslutande analys och egna reflektioner

En kultur med ett ökat kontrollbehov har utvecklats och bidragit till att internrevision återigen har hamnat i fokus och härmed arbetar internrevisionen idag främst för att skydda aktieägares och bankers intressen. Vi anser att det är anmärkningsvärt att det verkar vara lagar och förordningar som idag har bidragit till att internrevisionen har uppmärksamats. Detta eftersom dessa lagar och förordningar verkar hindra internrevisorerna i deras arbete att tillföra nytta till

själva verksamheten. Förordningarna som har skrivits i samband med att internrevisionen har aktualiserats åberopar oberoendet. Det ökade kravet på oberoende verkar i sin tur hindra internrevisorerna från att tillföra verksamheten maximal nytta. Vi anser att internrevisorn kan ge ett starkt bidrag till verksamheten genom en konsultativ roll därför att det är få som har en sådan överblick över hela organisationen som dessa. Vår uppfattning är att det inte riktigt fungerar på det viset idag. Ledningen anser förvisso att det är viktigt med intern kontroll, men att internrevisorn inte riktigt arbetar som ledningens konsult.

Att oberoendet till stor del verkar finnas kvar idag och dessutom förespråkas av förordningar och definitioner anser vi kan vara en av anledningarna till att det brister i kommunikationen mellan internrevisorer och företag. Internrevisorn säger en sak, medan definitioner och förordningar säger något annat. Frågan vi ställer oss är om de definitioner av internrevision som finns idag är föråldrade eller om det är internrevisorernas bild av sitt yrke som är ett önsketänkande. Vår uppfattning är att svaret ligger någonstans mittemellan. Internrevision idag har exempelvis en ökad konsultroll, men inte till den grad som beskrivs i internrevisorernas publicerade material. Vi upplever det som att nyttan med internrevision är stor när det gäller riskanalys, men att den på många håll idag fortfarande bedrivs som en ”föråldrad internrevision”. Anledningen till detta kan vara att yrket fortfarande är under utveckling och att många gamla internrevisorer arbetar kvar i företagen. Det kan också vara att regelverket förespråkar och bidrar till denna typ av internrevision. Vår uppfattning, speciellt i mindre företag, är också att företagen önskar denna typ av internrevision. I mindre företag handlar det kanske mest om att spara kostnader genom att internrevisorn kan förbereda en del av externrevisorns arbete. En rätt genomförd internrevision i enighet med internrevisorernas egna utarbetade roller skulle dock kunna ge ledningen möjligheter till bättre styrning och kontroll över verksamheten och dess möjligheter och risker. Onödiga kontroller skulle elimineras och nödvändiga automatiseras och effektiviseras samt kunna byggas in i befintliga system och processer. Genom denna typ av åtgärder skulle en satsning på intern kontroll och styrning också kunna skapa nytta och värde för verksamheten.

För att detta ska kunna realiseras måste nyttan med vad internrevisionen kan bidra med också nå företagen och dess ledningar. Kommunikationen mellan internrevisor och företag måste bli bättre och internrevisorerna måste utvecklas i att marknadsföra sig bättre. Om man vill fungera som en bra konsult måste de också sälja in sig själva och visa vad de kan bidra med.

Som vi har uppfattat det ser internrevision väldigt olika ut från företag till företag. På vissa ställen stämmer verkligheten med teorin och den önskade bilden från internrevisorernas sida, men så är det emellertid inte överallt. Detta kan bero på att yrket fortfarande håller på att utvecklas i den önskade riktningen. Den internationellt sett vedertagna bilden av internrevisorn säger att metodiken ska gå att tillämpa oberoende av bransch och företag. Detta kan mycket väl vara sant, men det kan också vara så att företag har olika behov när det kommer till internrevision, vilket i alla fall är vår inställning. Således blir det viktigaste för internrevisorn att ha en konstruktiv kommunikation med ledning och styrelse för att utveckla internrevisionen så att den tillför nytta i organisationen. Teorin förespråkar också detta. Som vi ser det är internrevisorns viktigaste utmaning att visa på att de också kan tillföra verksamheten nytta. Vi anser även att den vidare bör organisera sig så att den har möjlighet att utföra de önskade uppgifterna.

Det är viktigt att bevisa utåt att man har en väl fungerande intern kontroll, då dagens spridda ägarbild kräver detta. Ifall internrevision i framtiden ska få bättre status och inte bli beroende av faktorer som de själva inte kan påverka så krävs att företag och organisationer verkligen ser nyttan med vad internrevisorn kan tillföra själva verksamheten. Huruvida rollen skiljer sig lite från företag till företag anser vi är av mindre vikt.

9 Slutsats

Vi ska här sammanfatta de resultat som vi har presenterat i tidigare avsnitt.

Utifrån presenterad teori och empiri har vi kommit fram till att tänkbara anledningar till att internrevision idag återigen är aktuell beror på en utvecklad teoretisk roll, ökad kompetens, ökat kontrollbehov och en mer betydande konsultroll. Av dessa tror vi att lagar och förordningar i kombination med en förändrad ägarstruktur ute i företagen som revideras har haft den största betydelsen. Detta beror enligt vår uppfattning på att det inte verkar finnas någon betydande skillnad mellan synen på internrevision och hur den bedrivs idag jämfört med för omkring tjugo år sedan. Att internrevision har växlat i popularitet tror vi i själva verket är trendberoende istället för att något revolutionerande i själva arbetet har skett. Visserligen arbetar man idag mer baserat med riskanalyser än vad man gjorde för tjugo år sedan, men i övrigt verkar det inte vara så särskilt stor skillnad. Fortfarande ser internrevision väldigt olika ut

mellan olika företag. Som vi ser det finns det en tydlig vilja och önskan hur internrevision skulle kunna bedrivas från de ledande inom internrevisionsbranschen. Vår uppfattning är emellertid att internrevision idag diskuteras flitigare på grund av ett legitimitetsskapande syfte och för att skydda aktieägarnas intressen. Internrevisorerna vill själva verka för att vara till nytta för företagsledningen och andra i organisationen. Vi tror att de kan tillföra kvalificerad nytta inom detta område. För att det i framtiden ska kunna fungera i enlighet med ovanstående bild måste kommunikationen mellan internrevisorerna och organisationens olika delar fungera på ett bättre sätt.

10. Förslag till vidare forskning

Genom vår jämförelse mellan nu och för omkring tjugo år sedan av synen på vad internrevision är för något och hur den fungerar idag har vi behövt förklara den roll som internrevisorn innehar i dagens företag. I och med detta har vi som vi tidigare i uppsatsen beskrivit upptäckt att litteraturen om internrevisorns faktiska roll och dess arbetsområden är något bristfällig. Därför anser vi att det finns utvecklingsmöjligheter inom detta område. Det finns olika delar som detta område skulle kunna delas upp i. Sådana delar som vi genom våra studier har funnit särskilt intresseväckande är till exempel att utforska internrevisorns konsultroll, gränsdragningen mellan intern- och externrevisionen, vad som skiljer små från stora bolag åt när det gäller användningen av internrevision eller att specialisera sig på hur kommunikationen mellan ledning och internrevisorer fungerar och hur den borde fungera.

I och med att vi har funnit det önskvärt att internrevisorn ska bidra med en rådgivande ”konsultroll”, men att det inte alltid fungerar på så, tycker vi att det skulle vara intressant att se hur internrevisorns konsultroll skulle kunna utvecklas. Studien som vi har genomfört skulle kunna kompletteras med en fördjupning i på vilka sätt som internrevisorn skulle kunna bidra med en konsultroll och om dagens internrevisorer uppfyller några av dessa.

Att skilja mellan extern- och internrevision är något som blir allt viktigare i och med att internrevision idag återigen är ett väl använt begrepp. För ett antal år sedan innebar ordet revisor mest externrevisor, medan en åtskillnad idag blir viktigare. Genom att förklara internrevisorns roll har vi behövt redogöra för en del skillnader mellan hur intern- och externrevisorer arbetar, men vi tror att en fördjupning inom detta område hade bidragit till en ökad förståelse för såväl internrevisorns som externrevisorns faktiska roller.

Vi har sett att användningen av internrevision ser olika ut beroende på om det är i ett litet eller stort bolag som revisionen utförs och därför skulle det vara av betydelse med en djupare undersökning om just dessa skillnader.

Vi har funnit att kommunikationen mellan internrevisionen och organisationens delar är central och borde fungera bättre för att internrevisionen ska vara till nytta för företagsledningen och organisationens övriga delar. Därför tycker vi det skulle vara intressant med en undersökning som visar hur kommunikationen verkligen fungerar och på vilka sätt som denna skulle kunna förändras i önskvärd riktning. Detta område innefattar också hur internrevisorer ska bli bättre på att marknadsföra sig själva för att visa på den nytta de själva anser sig kunna tillföra.

11. Referenser

11.1 Skriftliga referenser

11.1.1 Litteratur och vetenskapliga artiklar

Alvesson M. och Sköldböck K., *Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund, 2006

Brandinger, R. med fler, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR i samarbete med Svenska Civilekonomföreningen, *Revisorns roll i framtiden*, Auktoriserade Revisorerers Serviceaktiebolag, 1980

Colbert, J.L., *Furnishing a context for internal audit work – New and Expanded Internal Audit Standards*, The CPA Journal, May 2002

Drent, D., *The Quest for Increased Relevance*, Internal Auditor, Feb 2002

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

Hubbard, L.D., *Understanding Internal Control*, Internal Auditor, Oct 2003

Institutet för intern revision, *Kan er internrevision bli effektivare?*, Price Waterhouse & Co, Stockholm, 1979

Johnson, E.J. och Rowe K.D., *The other Side of the Fence*, Internal Auditor, Dec 2006

Löfgren, H., *Intern Revision – en viktig byggsten i en effektiv Corporate Governance*, Ekonomistyrning, Maj 2005

Merriam, S.B., *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund, 1994

Miller, L., *The Internal Audit Profession – Redefined*, Internal Auditor, Aug 1999

Moore, W och Rittenberg, L., *Outsourcing och insourcing*, Internal auditor, April 1999

Naess, A., "Empirisk semantik", Läromedelsförlagen Svenska Bokförlaget, Stockholm, 1970

Wahlman, E., *Internrevision för ständig förbättring*, SIS Förlag AB, Stockholm, 2004

White, S.D., *The Auditor as Internal Consultant*, Internal Auditor, Feb 2007

11.1.2 Offentligt tryck

SOU 2003:93, *Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision*, Betänkande av Utredningen om den statliga internrevisionen, Stockholm, 2003

11.1.3 Uppslagsverk

Bra Böckers Lexikon band 19, Uppslagsord: *Revision*, Bokförlaget Bra Böcker AB, Höganäs, 1980

FAR FÖRLAG – Samlingsvolymen 2007 Del 2 – *Revision, Revisore*, 2007

11.2 Webbreferenser

Arbetsmarknadsverket, *Controller*

<http://afi3.ams.se/Yrken/Utskrift/UtskriftYrkesBeskrivning.aspx?iYrkeId=482>,

Hämtad 2007-05-18

COSO, *Intern kontroll*

<http://www.coso.org/key.htm>

Hämtad 2007-05-16

Ekonomistyrningsverket, *Intern kontroll*

<http://www.esv.se/amnesomraden/verksamhetsstyrning/internkontroll.4.1faf3f4fcea3ced188000281.html>

Hämtad 2007-05-14

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR SRS), *Startsida*

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,1&_dad=portal&_schema=PORTAL

Hämtad 2007-05-18

Internrevisorernas Förening, *Startsida*

http://www.internrevisorerna.se/internrevision/var_ar_internrevision

Hämtad 2007-02-10

KPMG, *Intern styrning och kontroll*

<http://www.kpmg.se/pages/102097.html>

Hämtad 2007-05-20

The Institute of Internal Auditors (IIA), *Startsida*

<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/>

Hämtad 2007-02-10

Wikipedia – den fria encyklopedin, *Arthur Andersen*

http://sv.wikipedia.org/wiki/Arthur_Andersen

Hämtad 2007-05-18

Wikipedia – den fria encyklopedin, *FCPA*

(http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign_Corrupt_Practices_Act)

Hämtad 2007-15-16

Wikipedia – den fria encyklopedin, *SEC*

http://sv.wikipedia.org/wiki/Securities_and_Exchange_Commission

Hämtad 2007-05-16

11.3 Muntliga referenser (intervjuer)

Bernhardt Michael, internrevisor på Deloitte, Stockholm, 2007-05-08

Bengtson Marie, FAR SRS, telefonintervju, 2007-05-14

Blomqvist Anders, internrevisor på Gambro, telefonintervju 2007-05-03

Bronning Christer, dåvarande externrevisor BDO, telefonintervju, 2007-03-07

Forsbladh Rasmus, internrevisor på Deloitte, telefonintervju, 2007-05-03

Grundström Claes, externrevisor BDO, telefonintervju, 2007-03-01

Larsson Lars-Gunnar, FAR SRS, telefonintervju, 2007-05-15

Löfgren Hans, internrevisorschef på Öhrlings PriceWaterHouseCoopers, 2007-02-22

Pålsson Erling, styrelseledamot och delägare i Sydtotalen AB och dåvarande VD för Totalin-stallatören AB, Skanör, 2007-05-19

Schöldström Klas, Generalsekreterare Internrevisorernas förening, Stockholm. 2007-04-17

Sjörlin Jan, dåvarande internrevisor, Handelshögskolan i Stockholm, 2007-03-08

Strandh Peter, internrevisor på Ernst & Young, Stockholm 2007-04-20

Thunholm Anders, Director Internal Audit Services på KPMG, Stockholm, 2007-01-16

Wilander Lars, VD för Modebolagen AB, telefonintervju, 2007-05-10

12 Appendix - Intervjumall

12.1 Intervjufrågor till internrevisorer (nuvarande)

1. Hur skulle du definiera din roll som internrevisor?
2. Anser du att du har möjlighet att ge rådgivning till företaget/en du är revisor till?
3. Anser du att rollen som internrevisor har förändrats till idag med en jämförelse med hur det såg ut för cirka tjugo år sedan?
4. Anser du att lagar och förordningar har bidragit till att synen på att ha internrevision har förändrats?
5. Finns det något samband mellan intern- och externrevisorer och hur skulle du då beskriva detta?
6. Hur ofta och till vem rapporterar ni som internrevisorer?

12.2 Intervjufrågor till externrevisorer (nuvarande och dåvarande)

1. Hur skulle du definiera en internrevisors roll till skillnad från en externrevisors?
2. Finns det något samband mellan intern- och externrevisorer och hur skulle du då beskriva detta?
3. Anser du att synen på internrevisorns roll har förändrats över en period på omkring de senaste tjugo åren?

12.2 Intervjufrågor till VD (nuvarande och dåvarande)

1. Har du som VD en tydlig koll på vad er internrevisor uppfyller för roll på företaget? I så fall förklara denna.

2. Har din och företagets syn på internrevision förändrats på grund av nytillkomna lagar och förordningar?
3. Hur sker rapporteringen från internrevisorerna? Hur ofta rapporterar dessa?
4. Anser du att internrevisorn har en rådgivande roll, mer likt en konsults?

10.4 Intervjufrågor till internrevisorer (dåvarande)

7. Hur skulle du definiera att din roll som internrevisor såg ut?
8. Hade du som internrevisor möjlighet att komma med rådgivning till företaget/en du reviderade?
9. Anser du att rollen som internrevisor har förändrats till idag jämfört med då du var verksam som internrevisor?
10. Anser du att lagar och förordningar har bidragit till att synen på att ha internrevision har förändrats?
11. Fanns det något samband mellan intern- och externrevisorer och hur skulle du då beskriva att detta fungerade då?
12. Hur ofta och till vem rapporterade ni som internrevisorer?