

MAGISTERUPPSATS (61-80 P) I FÖRETAGSEKONOMI  
VID INSTITUTIONEN FÖR DATA OCH AFFÄRSVETENSKAP  
2007:MF11

**Intern kontroll och management  
override  
- ur ett revisorsperspektiv**

Elin Arvidsson  
Petra Svensson

VT 2007



**HÖGSKOLAN I BORÅS**  
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

## Förord

Arbetet med vår uppsats har varit lärorikt och intresseväckande och vi vill tacka de respondenter som ställde upp och delade med sig av sina kunskaper. Vi vill även rikta ett tack till vår handledare, Arne Söderbom, samt till de opponenter som har bidragit med konstruktiv kritik utmed arbetets gång.

Trevlig läsning!

Elin Arvidsson

Petra Svensson

**Svensk titel:** Intern kontroll och management override ur ett revisorsperspektiv

**Engelsk titel:** Internal control and management override from auditors' perspective

**Författare:** Elin Arvidsson och Petra Svensson

**Färdigställd (år):** 2007

**Handledare:** Arne Söderbom

**Abstract:**

Lately more and more acts on internal controls have been constituted, two examples are the American Sarbanes-Oxley Act and the Swedish Code of Corporate Governance. Both of them point out that the board of directors and company managers have the main responsibility for the internal control of the company. Auditors must test the internal control to see that it works. Swedish auditors have auditing standards, called RS, to follow in their work, both RS 240 and RS 400 deal with internal control. RS emphasizes that the internal control has some limitations and the auditor must examine the areas that have the highest risk for intentional and unintentional errors. Management override of internal controls is one example of risks that RS has emphasized. Some call it the Achilles' heel of any fraud prevention system because the persons who are responsible for the design, implementation and maintenance have the biggest insight and with that come the possibility to conduct fraud within the company.

It does not matter how the internal control is designed, there is always a risk for management override. Therefore it is interesting to find out the meaning of internal controls for auditors' examinations. The auditor must estimate the risk for intentional errors that could affect the company's financial statements, but the purpose of the auditing is not to prevent or detect fraudulent behavior. Despite the fact that the auditor does not have the responsibility to prevent fraud, it is interesting to investigate if the auditor could do something to prevent management override.

The purpose with the thesis is to account for the meaning of internal control for auditors' examinations and describe what auditors can do to prevent management override. We contribute with new theory and understanding for auditors' perspective on internal control and their possibilities to handle management override. To fulfill the purpose we used an inductive and a qualitative method to collect data. We have also read academic articles and some of FAR's publication among other books. We interviewed four auditors to collect data from the accounting practice.

We have reached the conclusion that the meaning of internal controls for auditors' examinations depend on the managers' attitude toward internal controls. If auditors had the possibility to punish companies that refuse to correct deficiencies in the internal controls, the meaning of the internal control during the audit could increase. We have also concluded that the auditors' possibilities to prevent management override are limited. Further insights are that the limitations lie in the fact that auditors do their examination afterwards and that they do not have enough time to prevent it.

**Keywords:** Internal control, management override, auditor, auditing, fraudulent behaviour

**Sammanfattning:**

De senaste åren har det kommit flera regelverk som berör bland annat intern kontroll, två exempel är den amerikanska Sarbanes-Oxley Act och Svensk Kod för Bolagsstyrning. Båda dessa regelverk har utsett styrelsen och ledningen som de huvudansvariga för företagets interna kontroll. Revisorer ska sedan testa den interna kontrollen i företaget för att se att den fungerar. Svenska revisorer har Revisionsstandarder (RS) som de ska följa i sitt arbete. RS 240 och RS 400 behandlar intern kontroll. Av RS framgår det att det finns vissa begränsningar i den interna kontrollen och revisorn måste framför allt granska de områden där risken för oegentligheter och fel är störst. De områden som har uppmärksammats av RS är bland annat att ledningen går förbi etablerade kontroller. Det kallas även för management override of internal controls och benämns ofta som Akilleshälen för den interna kontrollen. Det beror på att de som är ansvariga för designen, implementeringen och upprätthållandet av den interna kontrollen har störst inblick i den och då även möjligheten att ta sig runt den och begå bedrägerier.

Oavsett hur bra den interna kontrollen är utformad i företaget finns det alltid en risk för att ledningen går över den då de har en större inblick i hur allt fungerar. Därför är det intressant att ta reda på vilken betydelse som bolagets interna kontroll har för revisionen. Revisorn har till uppgift att bedöma risken för oegentligheter som på ett väsentligt sätt kan påverka bolags resultat och ställning eller frågan om ansvarsfrihet, dock har inte revisionen till självständigt syfte att hindra eller upptäcka förskingringar med mera. Även om det alltså inte åligger revisorerna att förebygga oegentligheter uppkommer ändå frågan vad revisorer kan göra för att förhindra management override.

Syftet är således att redogöra för vilken betydelse bolagets interna kontroll har för revisionen samt beskriva vad revisorerna kan göra för att förhindra management override of internal controls. Det här för att bidra till

teoriutveckling och en ökad förståelse för hur revisorerna i praktiken ser på intern kontroll och bedömer möjligheterna att hantera management override. För att kunna uppfylla syftet har vi använt oss av induktiv och kvalitativ metod för att samla in data. Vidare har vi bland annat läst vetenskapliga artiklar och publikationer av FAR. För att samla in primärdata genomförde vi fyra stycken intervjuer med revisorer.

Vi har kommit fram till att betydelsen som revisorerna kan tillskriva den interna kontrollen är beroende av ledningens attityd till den. Vidare kan den interna kontrollens betydelse vid revisionen stärkas om revisorerna ges möjligheten att vidta sanktioner mot företagen om brister i den interna kontrollen inte åtgärdas. Vi har även funnit att revisorerna bedömer sina möjligheter att förhindra management override som begränsade. Ytterligare insikter är att revisorernas begränsningar i att förhindra det ligger i att de reviderar bolagen i efterhand samt att det inte finns tillräckligt med tid för det.

**Nyckelord:** intern kontroll, management override, revisor, revision, oegentligheter

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrundsbeskrivning	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Problemformulering	3
1.4 Syfte	3
1.5 Perspektiv	3
1.6 Avgränsning	3
1.7 Uppsatsens disposition	4
<b>2. Teori</b>	<b>5</b>
2.1 Introduktion	5
2.2 Intern kontroll	6
2.2.1 COSO's modell för intern kontroll	7
2.3 Management override	9
2.4 Revisorns roll	10
2.4.1 God revisions sed och god revisors sed	11
2.5 Revisorsstandard	11
2.5.1 RS 240 Oegentligheter och fel	12
2.5.2 RS 400 Riskbedömning och intern kontroll	14
<b>3. Metod</b>	<b>17</b>
3.1 Vetenskapligt förhållningssätt	17
3.2 Vetenskaplig ansats	17
3.3 Metod för datainsamling	18
3.4 Datainsamling	19
3.5 Bearbetning av data och analysmetod	19
3.6 Giltighet	21
3.6.1 Validitet	21
3.6.2 Reliabilitet	21
3.6.3 Uppsatsens giltighet	21
3.7 Källkritik	22
<b>4. Empiri</b>	<b>24</b>
4.1 Tillvägagångssätt	24

<b>4.2 Revisor A</b>	<b>24</b>
4.2.1 Intern kontroll	24
4.2.2 Management override	26
<b>4.3 Revisor B</b>	<b>27</b>
4.3.1 Intern kontroll	27
4.3.2 Management override	28
<b>4.4 Revisor C</b>	<b>30</b>
4.4.1 Intern kontroll	30
4.4.2 Management override	31
<b>4.5 Revisor D</b>	<b>33</b>
4.5.1 Intern kontroll	33
4.5.2 Management override	34
<b>5. Analys</b>	<b>37</b>
<b>5.1 Intern kontroll</b>	<b>37</b>
5.1.1 Revisor A	37
5.1.2 Revisor B	39
5.1.3 Revisor C	40
5.1.4 Revisor D	41
<b>5.2 Sammanställning</b>	<b>43</b>
<b>5.3 Management override</b>	<b>44</b>
5.3.1 Revisor A	44
5.3.2 Revisor B	46
5.3.3 Revisor C	47
5.3.4 Revisor D	49
<b>5.4 Sammanställning</b>	<b>50</b>
<b>6. Slutsatser</b>	<b>52</b>
6.1 Problemformuleringarna besvaras	52
6.2 Förslag på fortsatt forskning	54
<b>7. Källförteckning</b>	<b>55</b>
<b>Bilaga</b>	<b>57</b>
Bilaga 1 – Intervjuguide	57

## Figurförteckning

Figur 1 – Begreppsabstraktion	5
Figur 2 – COSO's modell för intern kontroll	8
Figur 3 – Analysmetod	20

## Förkortningslista

AICPA	American Institute of Certified Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commissions
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
Koden	Svensk Kod för Bolagsstyrning
RS	Revisorstandard
SOX	Sarbanes-Oxley Act
VD	Verkställande Direktör



# 1. Inledning

---

*I kapitlet framgår bakgrunden till problemområdet vilken leder fram till en problemdiskussion och problemformulering. Vidare redogörs för syfte och avgränsningar samt uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrundsbeskrivning

Under 2002 godkändes Sarbanes-Oxley Act (SOX), ett regelverk om intern kontroll, av den amerikanska kongressen. Syftet med regelverket var att försöka förhindra bedrägerier och annat missbruk av företags resurser för att öka tillförlitligheten på finansiell rapportering (Deloitte, 2007). En svensk motsvarighet har tagits fram i form av Svensk Kod för Bolagsstyrning (Koden) för att förbättra styrningen av företag och höja förtroendet för svensk bolagsstyrning (Bolagsstyrningskollegiet, 2007).

I enlighet med både SOX och Koden är det styrelsen och ledningen som ansvarar för den interna kontrollen och de ska bland annat designa kontrollerna och se till att de upprätthålls. Av SOX framgår vidare att revisorerna genom stickprov ska testa att den interna kontrollen fungerar<sup>1</sup>. Revisorerna ska enligt Revisionsstandard (RS) 400 skaffa sig tillräcklig kunskap om företagets interna kontroll för att på så vis kunna planera och genomföra en professionell revision (FAR, 2007). Av en artikel i Balans (2004) framgår det att det råder en bristande kunskap om ansvarsfördelning mellan företagsledning/styrelsen och revisorn. Företag tenderar att många gånger enbart förlita sig på att revisorn ska upptäcka fel och brister. Enligt International Standards of Auditing (ISA) 240 och RS 240 framgår det dock att det finns begränsningar i revisionen.

ISA 240 behandlar revisorns förhållningssätt till (risken för) oegentligheter, vilket innebär avsiktliga handlingar som leder till felaktigheter i den finansiella rapporteringen. Oegentligheter kan dels avse fall då personer i ledningen eller styrelsen är inblandad och dels där enbart anställda är involverade (Balans, 2006). ISA 240 har översatts och anpassats till svenska förhållanden och kommit till uttryck i RS 240. Den ska ge vägledning för revisorers ansvar att uppmärksamma att det kan förekomma oegentligheter och fel i årsredovisningen (FAR, 2007).

De riskområden som har uppmärksammats i förarbeten till RS är intäktsredovisning och att ledningen går förbi etablerade kontroller, så kallad

---

<sup>1</sup> Seminarium ”Intern kontroll enligt SOX och den svenska bolagsstyrningskoden – hur gör vi?” med Lars Dykert den 31 oktober 2006.

management override of internal controls hädanefter endast kallat management override. Dessa områden kräver extra granskning av revisorerna och vid granskningen ska revisorn anlägga en professionell skepticism (Balans, 2006). Denna skepticism innebär att revisorn måste vara medveten om att risker för bedrägerier faktiskt förekommer i alla företag (AICPA, 2005). Vidare framgår av Balans (2004) att revisorn måste våga ta upp riskerna för oegentligheter samt hur de kan undvikas. Det framkommer också i artikeln att FARs revisorskommitté tror att mindre bolag, som inte har egna rutiner för intern kontroll, kommer att ha nytta av revisorns ökade uppmärksamhet av riskerna för oegentligheter.

## 1.2 Problemdiskussion

Oavsett hur bra den interna kontrollen är utformad i företaget finns det alltid en risk för att ledning går över den då de har en större inblick i hur allt fungerar. Vad gör revisorerna för att få en förståelse för den interna kontrollen? Riskerna för management override är påtagliga i alla typer av företag, såväl publika som privata och statliga (AICPA, 2005). Enligt Riahi-Belkaoui (2004) kan motiven bakom management override vara att ledningen vill visa upp goda resultat vilket kan leda till att de försöker försköna redovisningen genom att till exempel periodisera intäkter på ett felaktigt sätt. Enligt AICPA (2005) finns det även risk att ledningen försöker ändra redovisningen när det inte går lika bra som budgeterat.

Eftersom ledningen är huvudansvariga för designen, implementeringen och upprätthållandet av den interna kontrollen medför det att företagen alltid är utsatta för risken för management override (AICPA, 2005). Vidare framhålls i Balans (2006) att upptäckten av oegentligheter, där ibland management override, beror på omständigheter som till exempel förövarens skicklighet, graden av konspiration och förövarnas status i företaget. Revisorn har till uppgift att bedöma risken för oegentligheter som på ett väsentligt sätt kan påverka bolags resultat och ställning eller frågan om ansvarsfrihet, dock har inte revisionen till självständigt syfte att hindra eller upptäcka förskingringar och dylikt (FAR, 1999). Även om det alltså inte åligger revisorerna att förhindra oegentligheter (FAR, 2007) uppkommer ändå frågan om det finns förutsättningar för revisorerna att minska förekomsten av oegentligheter? Det är trots allt revisorerna som, utöver företaget självt, har störst inblick i företaget. Med bakgrund av de skandaler som inträffat kring management override blir således frågan hur revisorerna ser på problemet. Ovanstående diskussion har lett fram till följande problemformuleringar

### **1.3 Problemformulering**

- Vilken betydelse har bolagens interna kontroll för revisionen?
- Vad kan revisorer göra för att förhindra management override of internal controls?

### **1.4 Syfte**

Syftet är att redogöra för vilken betydelse bolagens interna kontroll har för revisionen samt beskriva vad revisorerna kan göra för att förhindra management override. Det för att bidra till teoriutveckling och en ökad förståelse för hur revisorerna i praktiken ser på intern kontroll och bedömer möjligheterna att hantera management override.

### **1.5 Perspektiv**

Vårt övergripande perspektiv är ett evolutionärt perspektiv. Det med anledning av att vi anser att det främsta målet med revision är att säkerställa att företagets redovisning och förvaltning återspeglar verkliga förhållanden. Vidare kan vägen mot målet dock kantas av vissa svårigheter, då det kan förekomma händelser som är svåra att förutsäga. På ett mer konkret plan ser vi problemet ur ett revisorsperspektiv. Det medför att vi lägger tyngden på revisorers åsikter om problemområdet.

### **1.6 Avgränsning**

Vi har avgränsat oss till att intervjua externa revisorer med anledning av att det finns krav på företag att ha externa revisorer. Ytterligare en anledning är att vi undersöker något som sker inom företag och anser därför att det är intressant att få en utomstående syn på problemet. Vid vår empiriska undersökning kommer vi att begränsa oss till de fyra största revisionsbyråerna i Borås och Göteborg, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young samt Deloitte. Anledningen till att vi valt dem är på grund av att det främst är dessa stora revisionsbyråer som reviderar större företag där intern kontroll är mest förekommande.

## 1.7 Uppsatsens disposition

### *Kapitel 2*

I kapitlet börjar vi med att redogöra för de begrepp som är viktiga för vårt problemområde. Först återfinns en sammanfattning av teorin vilken sedan presenteras mer djupgående.

### *Kapitel 3*

I kapitlet ges en förklaring till våra metodval. Därefter följer en genomgång av hur datainsamlingen och analysen kommer att ske. Vidare redogörs för hur vi kommer att säkerställa uppsatsens giltighet och kapitlet avslutas med ett avsnitt om källkritik.

### *Kapitel 4*

I kapitlet redogörs för den empiriska undersökningen. Varje intervju skildras var för sig och inleds med en kort presentation av respondenten och därefter följer det empiriska materialet.

### *Kapitel 5*

I kapitlet analyseras det empiriska materialet genom att det ställs mot teorin. Kapitlet är uppdelat i två avsnitt, intern kontroll och management override, och i slutet av varje avsnitt återfinns en sammanställning över vad som behandlats.

### *Kapitel 6*

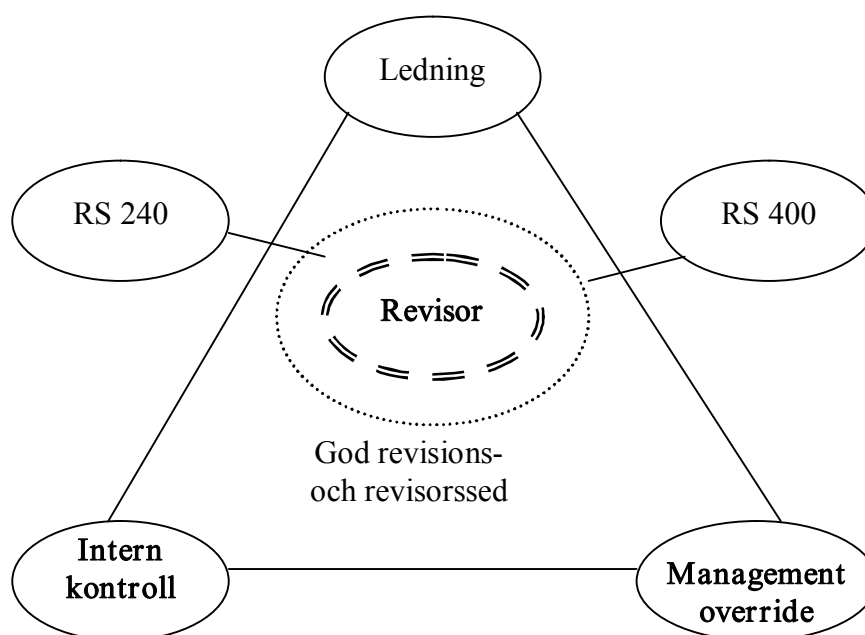
I kapitlet besvaras först våra problemformuleringar och uppsatsens bidrag framkommer. Därefter följer förslag på fortsatt forskning.

## 2. Teori

*Kapitlet inleds med en redogörelse för de begrepp som är viktiga för vårt problemområde, därefter följer en sammanfattning av teorin och förklaring till begreppen. Det efterföljs av en mer grundlig genomgång av teorin.*

### 2.1 Introduktion

I Figur 1 ges en förklaring till sambanden mellan de olika begrepp som är viktiga för vårt problemområde.



*Figur 1 – Begreppsabstraktion*

*Förklaring till figur: De fetmarkerade begreppen är de som är av störst vikt för problemområdet. Revisorn är den centrala aktören och ska granska företagets interna kontroll, för vilken ledningen är ansvarig. Vidare ska revisorn bedöma risken för oegentligheter, till exempel management override, som kan påverka företagets resultat och ställning. Revisorn måste arbeta utifrån god revisions- och revisorssed, vilket den prickade cirkeln symboliserar, samt följa rådande lagar och rekommendationer.*

En förklaring av *intern kontroll* är att kontrollen över bokföringen och medelsförvaltningen omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som bland annat säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig. Den interna kontrollen byggs upp av organisationen och inbegriper till

exempel en välfungerande ansvars- och arbetsfördelning. Avsikten med det interna kontroll systemet är att förhindra att det uppkommer avsiktliga eller oavsiktliga fel vilka kan leda till brister i redovisningen eller förluster för företaget (FAR, 1999).

De företagsskandaler som skett under senare år har gjort att det lagts större fokus på intern kontroll. I USA har det kommit till uttryck genom lagstiftningen Sarbanes-Oxley Act (SOX), vars avsikt är ett försök att förhindra bedrägerier och felaktig rapportering (Deloitte, 2007). I Sverige har Svensk Kod för Bolagsstyrning (Koden) arbetats fram i syfte att bidra till ett ökat förtroende för svensk bolagsstyrning (Bolagsstyrningskollegiet, 2007). I såväl SOX som Koden framhålls att det är *ledningen* i företaget som är ansvarig för den interna kontrollen. Det åligger alltså företagsledningen att designa och upprätthålla den interna kontrollen. Då ledningen har ansvaret för den interna kontrollen finns alltid en risk att de går förbi de kontroller som de själva arbetat fram, vilket benämns *management override* (AICPA, 2005). Exempel på företag där management override har förekommit är Enron där bland annat VD:n var inblandad i omfattande bedrägerier (CNN, 2007).

Till *revisorns* uppgifter hör att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om ett företags redovisning och förvaltning. I granskningen måste revisorn lägga fokus på de områden där risken för fel är störst. För att lyckas med det krävs att revisorn bygger upp en förståelse för företagets verksamhet och att han/hon är insatt i vilken intern kontroll ledningen har över företaget. Revisorn måste arbeta utifrån god revisionssed och god revisorssed. Med *god revisionssed* avses god sed bland erfarna revisorer och att revisorerna följer rådande rekommendationer. *God revisorssed* innefattar etiska regler för revisorn vilka bland annat FARs regler ger vägledning om (FAR, 1999). Vidare måste revisorn följa Revisorstandard (RS) och här är RS 240 och RS 400 mest aktuella. I *RS 240* ställs krav på att revisorn ska uppmärksamma riskerna för att årsredovisningen innefattar oriktiga uppgifter till följd av oegentligheter och fel. *RS 400* behandlar riskbedömning och intern kontroll och standarden slår fast att revisorn ska samla in information om företagets redovisningssystem och interna kontroll för sin planering av revisionen (FAR, 2007).

## 2.2 Intern kontroll

Begreppet intern kontroll har använts länge inom redovisning och revision. En förklaring av begreppet, som bland annat används av FAR, är "Kontrollen över bokföringen och medelsförvaltningen omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer

- att redovisningen blir riktig och fullständig samt
- att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enhetlighet med styrelsens och VDs intentioner.” (FAR, 1999, s.17)

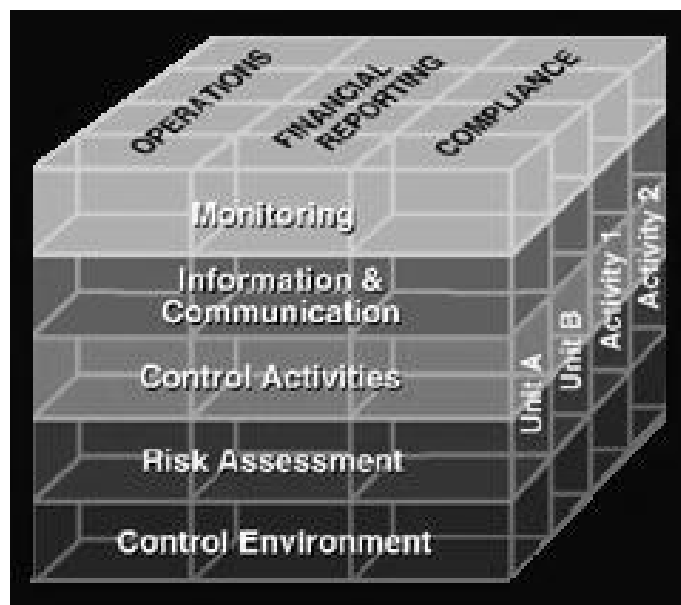
Den interna kontrollen byggs med andra ord upp av organisationen och innefattar bland annat en välfungerande ansvars- och arbetsfördelning. Systemet för intern kontroll har för avsikt att se till att det inte uppkommer avsiktliga eller oavsiktliga fel vilka kan leda till brister i redovisningen eller förluster för företaget. Revisorn måste bilda sig en uppfattning om vilken intern kontroll företagsledningen har över verksamheten för att underlätta sin revision (FAR, 1999).

På senare år har intern kontroll uppmärksammats mer på grund av de många företagsskandaler som har ägt rum runt om i världen. Både den amerikanska energijätten Enron och det amerikanska telekombolaget Worldcom gick i konkurs efter att de varit föremål för omtalade skandaler (Wikipedia, 2007). Det har även skett olika former av företagsskandaler i Sverige. Skandia och Trustor är företag som varit inblandade i några av de största skandalerna i svensk historia (Isacsson, 2003). I USA har skandalerna lett till att SOX har tagits fram i syfte att försöka förhindra bedrägerier och felaktig rapportering. Koden har i Sverige tagits fram i syfte att bidra till ett ökat förtroende för svensk bolagsstyrning (Deloitte, 2007).

Båda dessa regelverk framhäver att det är ledningen i företagen som ansvarar för den interna kontrollen. Det är deras ansvar att utforma den interna kontrollen samt se till att den upprätthålls och fungerar. I Koden nämns det inget konkret sätt för hur den interna kontrollen ska vara uppbyggd, dock nämns the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions (COSO) modell för intern kontroll i en vägledning utgiven av FAR & Svenskt Näringsliv (2005). I SOX finns det uttalat att det är COSO's modell för intern kontroll som ska användas.

### **2.2.1 COSO's modell för intern kontroll**

COSO's modell för intern kontroll kom ut redan 1992 och har sedan dess fått en stark position runt om i . Kommittén som arbetade fram modellen bestod av ett antal intresseorganisationer och näringslivet vilket har bidragit till dess framstående roll. COSO's modell framhåller att den interna kontrollen består av fem väsentliga grundstenar (FAR & Svensk Näringsliv, 2005).



Figur 2 – COSO's modell för intern kontroll

(SOX-online, 2007)

### Kontrollmiljön

Den här delen utgör grunden för den interna kontrollen. Här ingår kulturen som råder inom företaget och som påverkar hur pass medvetet företaget är om intern kontroll. Företaget påverkas av hur styrelsen och ledningen kommunicerar och verkar efter bland annat etik, ledningsfilosofi samt efterlevnad av lagar och regler kopplade till finansiell rapportering. En viktig del inom kontrollmiljön är tydligt definierade beslutsvägar, befogenheter och ansvar (Ibid.).

### Riskbedömning

Genom att göra en grundlig riskbedömning uppmärksammas de väsentliga risker som påverkar den interna kontrollen. Det finns risker på bolags-, affärsenhets-, funktions- och processnivå. Under riskbedömningen tas det extra stor hänsyn till oegentligheter och olämpligt gynnande av annan part på företagets bekostnad samt risk för förlust och förskingring av företagets tillgångar (Ibid.).

### Kontrollaktiviteter

De kontrollaktiviteter som krävs för att företaget ska nå upp till de fastställda målen med den interna kontrollen måste utformas på ett lämpligt sätt. De ska även finnas dokumenterade på alla nivåer i företaget samt inkludera övergripande och detaljerade kontroller med syftet att förebygga, upptäcka



och korrigera fel och avvikelser. Kontrollerna ska leda till tillförlitlig redovisning och skydda företagets resurser vilket medför att det är väsentligt att dessa fungerar (Ibid.).

### **Information och kommunikation**

Den information som kommuniceras rörande den interna kontrollen och styrningen av företaget måste identifieras. Det är viktigt att alla som ska ha tillgång till informationen får det i rätt form och tid. Även interna policies, manualer och koder ska vara kommunicerade till rätt personer och innebörden av dessa måste framgå på ett klart och tydligt sätt (Ibid.).

### **Övervakning och uppföljning**

Företaget ska övervaka för att se om kontroller och policies efterlevs på företaget eller om det krävs ytterligare åtgärder. Det ska årligen ske en utvärdering om hur den interna kontrollen har fungerat under året. Det ska även finnas processer för hur eventuella brister i kontrollerna ska åtgärdas (Ibid.).

## **2.3 Management override**

Management override kan förklaras som att ledningen går förbi de interna kontroller som de själva utformar och implementerar. Det finns alltid en risk för det här eftersom ledningen har det huvudsakliga ansvaret för den interna kontrollen. Management override anses vara Akilleshälen vid förebyggandet av bedrägerier eftersom det är svårt att upptäcka (AICPA, 2005).

AICPA (2005) framhåller att riskerna för management override ökar när ledningen har höga krav på sig att visa bra resultat och leva upp till uppsatta redovisningsmål. Ledningen kan hänföra intäkterna till fel perioder, bokföra skentransaktioner samt ändra underlaget för betydande och ovanliga transaktioner. Riahi-Belkaoui (2004) framhäver också att ledningen kan känna press på sig att öka resultatet och ta till metoder såsom manipulering av dokument och vinstutjämnning.

Management override är svårt att upptäcka men även problematiskt att förhindra för företagen. I artikeln *Consider management override as a risk* (Directors, 2005) framställs det nyckelåtgärder som företagen och deras internrevisorer kan ta till i försök att förhindra det. En av åtgärderna är att företagen ska bibehålla en skeptisk attityd till bedrägerier, vilket innebär att de ska utgå ifrån att det kan förekomma. Ytterligare åtgärder är att internrevisorerna skaffar sig en bra inblick i organisationen för att förstå de finansiella rapporterna och vidare skapar ett nätverk mellan sig och de externa revisorerna. Andra åtgärder är att skapa en medvetenhet om externa

och interna indikationer som kan ge antydningar om att management override förekommer. Exempel på indikationer är en hög personalomsättning på ledningen, en dominerande ledning, när tillgångar och intäkter bygger mycket på uppskattningar samt när betydande transaktioner är svåra att följa för revisorerna. I övrigt är det även viktigt att företaget fastställer en uppförandekod samt utvecklar ett whistleblower<sup>2</sup>-program.

## 2.4 Revisorns roll

Revision handlar om att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om ett företags redovisning och förvaltning. Målet för revisionen är en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om årsredovisningen och om styrelsens och VD:ns förvaltning. Revisionen kan delas in i en förvaltnings- och en redovisningsrevision. Till förvaltningsrevisionen hör att undersöka huruvida styrelsen och VD levt upp till de krav som ställs på dem enligt aktiebolagslagen, medan redovisningsrevisionen avser granskningen och bedömningen av räkenskaperna och årsredovisningen (FAR, 1999).

Revisorns granskning måste fokuseras på de områden där riskerna för väsentliga fel är störst. I arbetet med att identifiera dessa områden krävs att revisorn förstår företagets verksamhet samt förstår vilken intern kontroll företagsledningen har över företaget. Att sedan bedöma riskerna i en så kallad riskanalys underlättar arbetet med att hitta väsentliga fel i redovisningen eller brister i den interna kontrollen (Ibid.)

De två främsta granskningsmetoderna revisorn kan tillämpa är internkontroll- och substansgranskning. Internkontrollgranskning avser en granskning och verifiering av att företagets interna kontroller fungerar som planerat medan substansgranskning avser granskningen av resultat- och balansräkningsposter. Avgörandet för val av metod är till exempel kvaliteten på den interna kontrollen, men då inget kontrollsysteem kan vara helt säkert ingår alltid en viss substansgranskning (Ibid.).

Revisorn har till uppgift att bedöma risken för oegentligheter, det vill säga avsiktliga fel. Det finns dock inga möjligheter för revisorn att helt säkerställa att oegentligheter inte förekommer, det kan till exempel vara så att alla transaktioner inte är med i redovisningen. Det är framför allt svårt att upptäcka avsiktliga fel som genomförts av personer som självständigt bestämmer över det interna kontrollsysteem. Det ligger i revisorns uppgifter att granska företagets upplägg på sin interna kontroll och företagsledningen

---

<sup>2</sup> Whistleblowers är personer som berättar om misstankar om oegentligheter i företaget (Boatright, 2003).

är i sin tur skyldiga att organisera företaget på ett sådant sätt att fel kan förhindras i den mån det är möjligt. Det är också företagsledningens uppgift att avgöra hur mycket intern kontroll företaget ska ha, vilket gör att revisorns roll blir att ge råd och yttra sig om kontrollnivån (Ibid.).

### **2.4.1 God revisions sed och god revisors sed**

Det finns inte någon uttryckt förklaring till vad god revisions sed är vilket beror på att lagstiftaren inte vill begränsa revisorns granskning. Av propositionen 1997/98:99 Aktiebolagets organisation framgår det att det är revisorsorganisationer och Revisorsnämnden som genom rekommendationer ska lämna vägledning om hur god revisions sed ska tolkas. Dock är det i sista hand domstolarna som i det enskilda fallet bedömer om det rör sig om god revisions sed. Eftersom revisorer är tvingade att arbeta utifrån god revisions sed är de också skyldiga att följa de rekommendationer som ges ut i anledning av det, bland dessa kan nämnas de rekommendationer och uttalanden som FAR SRS ger ut. Uttalanden ska ses som komplement till gällande lagar och rekommendationer (FAR, 2007).

En förklaring till begreppet god revisors sed uttrycks följande: ”god revisors sed är etiska regler för revisorn både vid revisorsuppdrag och när revisorn arbetar som konsult. (En viktig etisk regel är att tillämpa god revisions sed) FARs regler och Revisorsnämndens tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetik.” (FAR, 1999, s.47)

## **2.5 Revisorstandard**

Den internationella revisorsorganisationen International Federation of Accountants (IFAC) har för avsikt att utveckla och stärka revisorernas enhetliga uppfattning om god revisions sed runt om i världen. För att utföra denna uppgift har de grundat International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) som ska ge ut standarder om revision och liknande uppdrag för att tolkningen ska bli så enhetlig som möjligt. Standarderna som IAASB ger ut kallas International Standards on Auditing (ISA) (FAR, 2007).

Genom det åttonde EG-direktivet om revision som trädde i kraft den 29 juni 2006 har det fastställs att ISA ska ligga till grund för revisionen i medlemsstaterna. Direktivet ska vara infört i staternas lagstiftning senast den 29 juni 2008. Därför baseras svenska Revisorstandarder (RS) på ISA och följer dess numrering och upplägg så långt det är möjligt utifrån svensk lagstiftning. RS ges ut av FAR SRS och finns samlade i FARs Samlingsvolym del 2 och ska följas vid revision av företags årsredovisning,

bokföring och ledningens förvaltning (FAR, 2007). Nedan följer en framställning av två RS som är väsentliga för problemområdet.

### **2.5.1 RS 240 Oegentligheter och fel**

RS 240 bygger på ISA 240 om oegentligheter och fel vilken publicerades år 2000. Det finns ett flertal omarbetade versioner av ISA 240 sedan den första RS 240 antogs, dessa finns dock inte med i RS. Nedan följer en redogörelse för den RS 240 som finns publicerad i FARs Samlingsvolym del 2 från 2007.

#### **Syfte**

RS 240 syftar till att ge vägledning för revisorer om deras ansvar att ta hänsyn till att det eventuellt förekommer oegentligheter och fel vid en revision. Revisorer ska vid planeringen av revisionen och vid genomförandet av granskningen alltid beakta risken för att det kan finnas väsentligt felaktiga uppgifter i årsredovisningen på grund av oegentligheter och fel. Det ska även genomföras en så kallad riskbedömning vid utvärderingen och rapporteringen av revisionen.

#### **Oegentligheter och fel**

Begreppet oegentligheter rör avsiktliga handlingar av en eller flera personer i företagsledningen, bland anställda eller hos tredje part. Dessa handlingar resulterar i felaktig information i årsredovisningen. Exempel på oegentligheter är att bokföring eller dokumentation manipuleras, ändras eller förfalskas, tillgångar förskingras och redovisningsprinciper tillämpas felaktigt. Fel rör istället oavsiktliga felaktigheter i årsredovisningen som bland annat kan röra sig om räknefel eller misstolkningar av gällande förhållanden.

Av standarden framgår det att det är företagsledningen som har det huvudsakliga ansvaret för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel. Ansvaret kräver att ledningen ska införa redovisningssystem och interna kontroller vilka sedan löpande ska kontrolleras för att se till att de fungerar. Efter att sådan system har införts minskar således risken för oegentligheter och fel, men den försvinner inte helt. Vidare framhålls det i standarden att revisorn inte är ansvarig för att förhindra oegentligheter och fel utan revisionen kan eventuellt ha en avskräckande verkan istället.

I vissa situationer är risken för oegentligheter och fel större än andra. De mest uppenbara är om systemen för intern kontroll är bristfälliga eller att det inte finns någon intern kontroll alls. Några andra exempel på händelser som ökar risken är om ledningens integritet och kompetens kan ifrågasättas, om pressen inom eller på företaget är ovanligt stor eller om det är svårt att få

tillgång till ändamålsenlig och tillräcklig information för revisionen. Det finns även alltid en risk att de interna kontrollerna inte fungerar på det sätt som avses. Vissa system och kontroller kan vara utan verkan mot oegentligheter som begås av företagsledningen eller anställda i maskopi. På vissa nivåer i företagsledningen finns även möjligheten att gå över de interna kontroller som har för avsikt att förhindra oegentligheter av andra anställda.

Efter att revisorn har genomfört en riskbedömning ska revisionen planeras på ett sådant sätt att den ger en betryggande garanti för att felaktigheter som beror på oegentligheter och fel upptäcks. Fel är oftast enklare att upptäcka än oegentligheter, eftersom de senare ofta följs av en rad åtgärder för att dölja dem. Det kan röra sig om maskopi, förfalskning eller ett avsiktligt felaktigt uttalande till revisorn som försvårar upptäckten. Finns det dock inget i revisionen som ger bevis för att något är fel har revisorn rätt att anta att allt är som det ska. Om revisorn skulle missa att det förekommer oegentligheter på företaget behöver inte det innebära att han/hon har gjort något fel. Det avgörs av hur väl anpassade granskningsåtgärderna har varit samt om revisionsberättelsen stämmer med resultatet av granskningen.

### **Misstanke om oegentligheter och fel**

Om revisorn vid en granskning finner bevis för att det förekommer oegentligheter och fel ska revisorn först göra bedömningen om det påverkar årsredovisningen. Finner revisorn att så är fallet ska ytterligare granskningar genomföras. Kan inte revisorn avvisa misstankarna om oegentligheter efter den utökade granskningen ska frågan diskuteras med företagsledningen. Det ska då undersökas om felaktigheterna har rättats till eller om de speglar verkliga förhållanden. Efter det ska revisorn bedöma om och hur det kommer att påverka revisionsberättelsen och även andra delar av revisionen. Särskilt bör han/hon beakta hur pass tillförlitliga företagsledningens uttalanden kan anses vara.

När revisorn har upptäckt att oegentligheter och/eller fel förekommer ska det snarast rapporteras till företagsledningen. Ibland kan det också krävas att revisorn bryter sin tystnadsplikt, då han/hon har ansvar att anmäla misstanke om brott till andra myndigheter. I vissa fall kan det även krävas att revisorn avgår från sitt uppdrag. De faktorer som påverkar revisorns beslut att avgå eller inte kan bland annat vara om företagsledningens inblandning kan ha påverkat deras uttalanden och vilka konsekvenser det får för revisorn att fortsätta sitt samarbete med företaget.

## 2.5.2 RS 400 Riskbedömning och intern kontroll

RS 400 bygger på ISA 400 om riskbedömning och intern kontroll. I det följande avsnitt redogörs det för RS 400 som återfinns i FAR Samlingsvolym del 2 från 2007.

### Syfte

Avsikten med RS 400 är att revisorn ska få vägledning i hur han/hon bygger upp en förståelse kring redovisningssystem och interna kontrollsystem (se definitioner nedan). Vidare syftar standarden till att ge vägledning för hur revisorn bedömer revisionsrisk och dess tre delar inneboende-, kontroll- och upptäcktsrisk (se definitioner nedan). Det ligger på revisorn att skaffa sig tillräckligt med förståelse för redovisningssystem och interna kontrollsystem för att på så vis kunna planera revisionen och utarbeta ett effektivt sätt att ta sig an den. Revisorn ska använda sin professionalitet för att bedöma revisionsrisken och ska också svara för utformningen av granskningsåtgärder som fastställer risken till en godtagbar låg nivå.

### Redovisningssystem och interna kontrollsystem

Med redovisningssystem förstås den serie av aktiviteter och dokument som hjälper företaget vid behandlingen av transaktioner som utgör en ekonomisk redovisning. Med interna kontrollsystem avses samtliga riktlinjer och rutiner som företagsledningen har ställt upp för att nå målet att, så långt det är praktiskt möjligt, se till att verksamheten sköts väl och effektivt. Rutiner för att se till till exempel tillgångar skyddas och att oegentligheter och fel förhindras och upptäcks hör till det interna kontrollsystemet.

Det interna kontrollsystemet består av *kontrollmiljön* med vilket avses företagsledningens inställning till, medvetenhet om och åtgärder beträffande system för intern kontroll och dessas betydelse i företaget. Förhållanden som avspeglas i kontrollmiljön är bland annat företagsledningens filosofi och sätt att leda verksamheten. Även organisationen av företaget och sättet befogenheter och ansvar fördelas samt företagsledningens kontrollsystem inklusive till exempel personalpolitiken hör till kontrollmiljön. Ytterligare komponent i det interna kontrollsystemet är *kontrollåtgärder* och i dessa ingår de riktlinjer och rutiner som, utöver kontrollmiljön, företagsledningen har fastlagt för att nå företagets mål. Till kontrollåtgärder räknas till exempel att rapportera, gå igenom och godkänna avstämningar, begränsa den fysiska åtkomsten till tillgångar och bokföringsmaterial samt att kontrollera och godkänna handlingar.

Interna kontroller i redovisningssystem har för avsikt att bidra till att bland annat transaktioner genomförs enligt godkännande från ledningen, att transaktioner bokförs vid rätt tidpunkt och tas upp till rätt belopp. Syftet med

interna kontroller är även att se till att åtkomst till tillgångar och bokföring endast tillåts enligt godkännande från ledningen. Det finns dock begränsningar i de interna kontrollerna. Exempelvis ledningens krav på avvägning mellan kostnad mot nytta, risken för att en person i företaget kringgår de interna kontrollerna eller att en person som har ansvaret för utformningen av en intern kontroll missbrukar detta ansvar.

När revisorn bygger upp en förståelse för redovisningssystem och system för intern kontroll, för att kunna planera för revisionen, behöver han/hon få en inblick i systemens upplägg och funktioner. Denna inblick erhålls vanligtvis genom att revisorns tidigare erfarenhet av företaget kompletteras med intervjuer med personer i ledningen, inspektioner av dokument och bokföringsposter som upprättas i systemen samt observationer av företagets aktiviteter och verksamhet.

### **Revisionsrisk**

Revisionsrisken avser risken att revisorn uttalar sig felaktigt i revisionsberättelsen. Den består av tre delar, inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. ”Inneboende risk är benägenheten hos ett saldo eller ett transaktionsslag att innehålla en felaktig uppgift som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig, om man bortser från eventuell tillhörande intern kontroll” (p.4). ”Kontrollrisken är risken för att en felaktig uppgift som skulle kunna förekomma i ett saldo eller transaktionsslag och som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via redovisningssystem och system för intern kontroll” (p.5). Med upptäcktsrisk menas ”risken för att en revisors substansgranskningsåtgärder inte upptäcker en felaktig uppgift i ett saldo eller transaktionsslag och som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig” (p.6).

Revisorn tittar vid bedömningen av inneboende risk på ett antal faktorer, såsom företagsledningens integritet, kunskaps och erfarenhetsnivån hos företagsledningen samt ovanlig press på företagsledningen. Den sista faktorn kan göra ledningen benägen att lämna oriktiga uppgifter i årsredovisningen. Vidare beaktas, på saldo och transaktionsslagsnivå, till exempel komplexiteten i underliggande transaktioner som kan kräva specialistinsatser samt genomförandet av ovanliga eller komplicerade transaktioner, speciellt mot slutet av räkenskapsperioden.

Bedömningen av kontrollrisk innefattar att utvärdera hur effektivt företagets redovisningssystem och system för intern kontroll är när det gäller att förhindra eller upptäcka väsentliga felaktigheter. En viss kontrollrisk föreligger alltid på grund av inneboende begränsningar i systemen. Inneboende risk och kontrollrisk har i många fall ett starkt inbördes samband och revisorn ska därför göra en kombinerad bedömning av dem. Oavsett revisorns bedömning av inneboende risk och kontrollrisk finns det alltid ett behov av en viss substansgranskning av väsentliga poster. Vidare förekommer det ett direkt samband mellan revisorns substansgranskning och nivån på upptäcktsrisk. Bedömningen av kontrollrisk och inneboende risk påverkar bland annat omfattningen och förläggningen i tiden av den substansgranskning som genomförs för att minska upptäcktsrisken och därmed revisionsrisken till en godtagbar låg nivå.

### **Dokumentering och rapportering**

Revisorn ska dokumentera dels den förståelse för systemen som han/hon skaffat sig dels bedömningen av kontrollrisk. Valet av dokumentationssätt åligger revisorn. Vidare ska revisorn rapportera till ledningen om de brister i systemen som upptäckts i samband med granskningen. Det är viktigt att framhålla att rapporteringen endast syftar till de brister som revisorn uppmärksammat i samband med granskningen och det ska alltså inte ses som svar på frågan huruvida den interna kontrollen är tillräcklig ur ledningens synvinkel.



## 3. Metod

---

*I kapitlet ges en förklaring till våra metodval. Det efterföljs av en genomgång av hur datainsamlingen och analysen kommer att ske. Vidare redogörs för uppsatsens giltighet och kapitlet avslutas med ett avsnitt om källkritik.*

---

### 3.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Vi kommer att utgå ifrån ett interpretativt förhållningssätt vid bearbetningen av informationen som vi har för avsikt att samla in. Inom hermeneutiken är förförståelsen en viktig utgångspunkt (Alvesson & Skoldberg, 1994). Denna förkunskap har vi anskaffat genom vår djupgående bearbetning av olika teorier (AICPA, FAR, Riahi-Belkaoui) inom området. Den här förförståelsen kommer att underlätta vid tolkningen av vårt empiriska material. Ett viktigt inslag i tolkningen ligger i att vi kommer att pendla mellan förförståelse och den nytillkomna kunskapen för att öka vår förståelse för problemområdet. Subjektiviteten som tolkningen kommer att innebära är ett accepterat inslag inom hermeneutiken, vilket inte är fallet vid ett positivistiskt förhållningssätt (Patel & Davidsson, 2003).

Vi kommer att ha ett revisorsperspektiv och enligt Hartman (2004) innebär det att vi bör sätta oss in i respondenternas situation för att få en djupare förståelse. Det kommer att ske genom att vi studerar de regler som revisorerna måste arbeta utifrån. Revisorernas uppfattningar är det som är avgörande för vår studie, vilka i sig är svåra att mäta och de bör därför istället bearbetas och tolkas på ett mer subjektivt sätt. Alvesson & Skoldberg (1994) framhåller att inom hermeneutiken rör forskaren sig mellan helhet och del. I vårt fall kommer den här pendlingen ligga i att vi genom vår begreppsabstraktion, se figur 1, får en helhetsyn av problemområdet samtidigt som vi kommer att fördjupa oss i de olika begreppen.

### 3.2 Vetenskaplig ansats

Enligt en induktiv ansats har inte forskaren någon teori att utgå ifrån utan istället läggs vikten på att utifrån den empiriska undersökningen själv söka ny teori. Deduktiv ansats å andra sidan handlar om att forskaren utgår från befintliga teorier och att dessa sedan testas vid den empiriska undersökningen (Patel & Davidsson, 2003). Vi anser att det i vårt fall inte går att genomföra studien utan en viss koppling till tidigare teori. Därav kommer vi att ha en induktiv ansats med vissa inslag av deduktion. Teorin kommer främst att ligga till grund för vår förförståelse, för att vi på så vis ska kunna genomföra en mer givande empirisk undersökning. Det innebär att

teorin inte kommer att testas i den utsträckning som en deduktiv ansats framhåller.

Uppsatsen bygger även på subjektiva inslag vilket är mer godtaget under den induktiva ansatsen. Vår uppfattning av teorin kommer att spegla den empiriska undersökningen eftersom det som undersöks är det som vi anser är relevant och intressant. Följer forskaren en deduktiv ansats är han/hon mer bunden vid regler och principer som finns i tidigare teori (Patel & Davidsson, 2003). Vi kommer att tolka både vår teori och empiri, vilka kommer att bestå av kvalitativt material, för att på så vis kunna leda fram till ny teori.

### **3.3 Metod för datainsamling**

Den kvalitativa metoden innebär en hög grad av flexibilitet och har därmed en låg grad av standardisering. Frågan som avses besvaras i en kvalitativ studie har ofta sitt ursprung från en praktisk situation (Backman, 1998). Vi har för avsikt att redogöra för vilken betydelse bolagens interna kontroll har för revisionen samt beskriva vad revisorerna kan göra för att förhindra management override, vilket gör att vi finner det naturligt att välja en kvalitativ metod. En vanlig kvalitativ metod är enligt Patel & Davidsson (2003) intervjuer och syftet med dessa är att identifiera egenskaper och uppfattningar om ett visst fenomen. Det handlar med andra ord om att det som ska undersökas inte i någon större utsträckning går att mäta och att resultatet på så vis inte heller kan visas med numeriska värden (Hartman, 2004).

Vi kommer att använda intervjuer för att besvara vår frågeställning då det öppnar upp för en dialog mellan oss och respondenten, till skillnad mot till exempel en observation där vi inte skulle få en lika aktiv roll. En öppen dialog kan hjälpa oss att öka vår förståelse för det som sägs vilket föranleder en mer korrekt tolkning av materialet. Patel & Davidson (2003) menar också att man vid en intervju sällan kan använda färdigformulerade svarsalternativ eller säga vad som är det sanna svaret på en fråga, vilket i sin tur leder mot en induktiv metod. Vi upplever också denna koppling och har, som tidigare framhållits, främst en induktiv metod.

Enligt Patel & Davidsson (2003) är det en fördel om forskaren vid en kvalitativ intervju har förkunskaper kring det som ska studeras. Inom hermeneutiken utgör förförståelsen en given utgångspunkt för tolkningen. Därför faller det sig naturligt att tillämpa en kvalitativ metod för hermeneutiker. Som hermeneutiker anser vi att våra teoretiska förkunskaper i ämnet leder till att vi kan utföra intervjuerna på ett givande sätt. För som

Patel & Davidsson (2003) framhåller utgör forskarens tidigare teoretiska kunskaper en naturlig del för att kunna genomföra en kvalitativ intervju.

### **3.4 Datainsamling**

Enligt Andersen (1998) sker insamlandet av data antingen genom sekundära eller primära källor. En sekundärkälla bygger på data som andra personer tagit fram medan primärkälla syftar till data som forskaren själv varit med och tagit fram.

Vi började med att samla in sekundär data dels för att öka vår förståelse för området dels för att få en grundlig teori. Vid insamlandet av litteratur hämtade vi vetenskapliga artiklar från kända databaser via biblioteket på Högskolan i Borås. De kompletterades med diverse tidningsartiklar ur Balans samt lades stor vikt vid FARs publikationer. Deras publikationer visar på de praktiska delarna i revisorers arbete, som exempel kan nämnas FARs Samlingsvolym 2 där RS finns återgivna.

Vår primärdata kommer samlas in genom semistrukturerade intervjuer. Det innebär att vi kommer att använda oss av en intervjuguide (se bilaga 1) men kommer att tillåta oss att ställa frågor utöver den om det behövs. Vi kommer att genomföra fyra intervjuer med de största revisionsbyråerna som är belägna i Borås och Göteborg. Valet av specifika respondenter kommer att ske via telefonkontakt med respektive revisionsbyrå där vi genom att förklara vår avsikt låter dem utse vem av deras auktoriserade revisorer som är bäst lämpad till att besvara våra frågor.

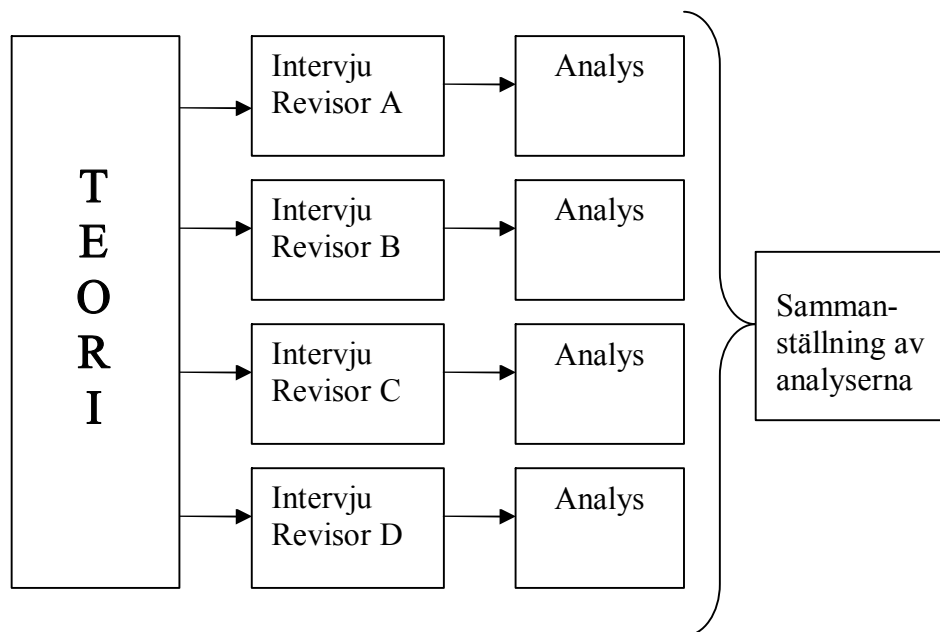
Vi kommer att genomföra tre besöksintervjuer vilket tillåter oss att få en personlig interaktion med respondenten ifråga. Därutöver kommer vi att genomföra en telefonintervju, då det var mest lägligt för respondenten. Vi kommer att använda en högtalartelefon, eftersom vi anser det vara lämpligt för att båda ska kunna ta del av informationen. För att kunna återge intervjuerna på ett korrekt sätt kommer vi att använda oss av bandspelare samt föra anteckningar. Efter intervjuerna kommer väsentliga delar av materialet att skrivas ner för att vi på så vis mer korrekt ska kunna tolka det.

### **3.5 Bearbetning av data och analysmetod**

När det empiriska materialet har samlats in kommer vi att behöva tolka det som respondenterna gett uttryck för. Vi är medvetna om att människor uttrycker sig på olika sätt och det kommer att bli upp till oss att tolka innebörden i det som framkommer under intervjuerna. I vissa fall kan det bli svårt att göra en korrekt tolkning och för att undvika misstolkningar kommer

citat att användas när vi anser det nödvändigt. I empiriavsnittet kommer intervjuerna att återges var för sig och de kommer att följa intervjuguidens upplägg (se bilaga 1).

Analysen kommer att delas upp i två delar, intern kontroll och management override. Vidare kommer vi i analysen att ställa respektive intervju mot teorin då avsikten inte är att göra någon jämförelse mellan intervjuerna. Det som varje respondent betonar kommer att styra analysen eftersom vi är intresserade av de variationer som intervjuerna kan generera. Dock kommer vi till sist att sammanställa analyserna för att visa på helheten. Det här åskådliggörs i figuren nedan.



Figur 3 – Analysmetod

## 3.6 Giltighet

Kvaliteten i en kvalitativ studie kan sägas omfatta hela forskningsprocessen. Två viktiga begrepp för att kunna bedöma kvaliteten i en studie är validitet och reliabilitet (Patel & Davidsson, 2003).

### 3.6.1 Validitet

Jacobsen (2002) gör en åtskiljning mellan intern och extern validitet. Intern validitet syftar till att fastställa huruvida de metoder som använts har mätt det som de avsett att mäta. Patel & Davidsson (2003) framhåller att extern validitet är kopplat till om resultatet kan gälla i andra sammanhang, det vill säga huruvida det är generaliserbart. Lind<sup>3</sup> framhåller att det vid kvalitativa studier i allmänhet råder vissa tveksamheter när det gäller generaliseringar. Vidare menar Patel & Davidsson (2003) att för att bedöma validiteten i en kvalitativ studie kan det undersökas hur forskaren lyckats använda sin förförståelse genom hela forskningsprocessen. Det bör också beaktas om forskaren medvetet har reflekterat över hur hans/hennes val som görs i samband med insamlingen av data påverkar analysen. Slutligen bör det framhållas att kvalitativa studier ofta skiljer sig åt och därför är det svårt att fastställa principer för hur studien kan uppnå en godtagbar kvalitet.

### 3.6.2 Reliabilitet

Riahi-Belkaoui (2004) förklarar att reliabilitet syftar till att det ska gå att lita på datan, det vill säga om den representerar det som den avser att presentera. Söderbom<sup>4</sup> framhåller att vid en kvalitativ studie kan reliabilitetsmått utgöras av intra- och intersubjektivitet. Enligt Andersen (1994) uttrycker intrasubjektivitet nivå på samstämmigheten av *samma* forskares olika undersökningar av samma fenomen. I begreppet intersubjektivitet lägger Andersen (1994) in nivån på samstämmigheten mellan *olika* forskares undersökningar av samma fenomen. Söderbom<sup>5</sup> förtydligar med att det rör sig om acceptans hos till exempel de deltagare som utgör den verklighet som studerats.

### 3.6.3 Uppsatsens giltighet

För att säkerställa vår studie utifrån beaktandet av den interna validiteten har vi redogjort för våra metodval, vilka framgår av avsnitt 3.3 och 3.4. Vi anser att intervjuer är den mest lämpliga metoden för att kunna besvara problemställningarna. Då vi finner att respondenternas åsikter och

---

<sup>3</sup> Föreläsning med Bertil Lind i Vetenskap, Teori och Metod, den 28 augusti 2006

<sup>4</sup> Föreläsning med Arne Söderbom i Redovisningsteori, den 7 september 2005

<sup>5</sup> Ibid.

uppfattningar inte kommer till uttryck lika bra i till exempel en enkät som vid en intervju. Vi är medvetna om att bearbetningen och tolkningen av informationen kommer att ske utifrån vår förförståelse vilket kommer att ligga till grund för analysen och resultatet. Det kan leda till att resultatet generaliserbarhet till viss mån kan ifrågasättas, därför låter vi den slutliga bedömningen av generaliserbarheten åläggas läsaren.

Vid beaktningen av intrasubjektivitet är det många faktorer som spelar in. Bland annat måste faktorer som forskarens förförståelse och tidpunkten för studien vägas in. Eftersom förförståelsen förändras beroende på ökad kunskap kan framställningen av forskningsfenomenet göras annorlunda vilket kan leda till skillnader i vårt resultat. Då utvecklingen inom revision sker i snabb takt leder det till många förändringar. Det kan föranleda att revisorerna har ändrat arbetssätt och uppfattningar vilket då skulle kunna generera skillnader i resultaten. Då andra forskare ska genomföra en liknande studie påverkar forskarens förkunskaper tolkningen av materialet. Vi är medvetna om att tolkningar kan leda till missförstånd men för att undvika det kommer vi att dels spela in intervjuerna och dels delge respondenterna vår återgivning av intervjuerna. Då kommer de att få möjlighet att påpeka eventuella misstolkningar.

### **3.7 Källkritik**

Den litteratur som kommer att användas i uppsatsen kommer från välkända och accepterade organisationer, såsom FAR och AICPA. Det anser vi styrka trovärdigheten och aktualiteten på informationen. Då FAR har ansvar för att utveckla god revisors- och revisionsred kräver det att deras publikationer ständigt uppdateras och följer utvecklingen inom området.

De vetenskapliga artiklar som kommer att användas anser vi ger uttryck för en hög trovärdighet då de har genomgått en lång process innan de har publicerats. Det kan dock göra att aktualiteten i vissa fall kan komma att ifrågasättas. Då management override är ett relativt nytt begrepp i Sverige finns det inte mycket svensk litteratur på området. Vi har därmed tvingats att använda många internationella källor. De artiklar som kommer att användas från Balans anser vi vara trovärdiga men kan å andra sidan ge uttryck för personliga åsikter då författarna inte har något vetenskapligt krav på sig.

Våra primärkällor kommer att utgöras av intervjuer med fyra revisorer. Dessa intervjuer kommer att spelas in för att kunna återges på ett riktigt sätt. Vi anser även att informationen som kommer att framkomma är trovärdig eftersom den kommer direkt från källan. Dock råder det medvetenhet om att det kan röra sig om personliga åsikter och att vi kan påverka respondenterna

med vår närvaro under intervjuerna. Även om bandspelaren kan säkerställa att informationen blir mer korrekt återgiven kan den även hämma respondenterna då situationen inte upplevs lika avslappnad. Vi anser ändå att bandspelare är det bästa sättet då det kommer att stärka trovärdigheten på vår uppsats. Respondenterna kommer att få vara anonyma vilket leder till att de vågar vara mer öppna och vi bedömer att vi då får ärligare svar.

## 4. Empiri

*I kapitlet redogörs för de väsentliga delarna av den empiriska undersökningen. Varje intervju återges var för sig och inleds med en kort presentation av respondenten och därefter följer det empiriska materialet.*

### 4.1 Tillvägagångssätt

Det empiriska materialet är indelat i två avsnitt, intern kontroll och management override, för att särskilja materialet utifrån problemformuleringarna. Vidare har vi valt att ta med intervjufrågorna för att tydligare visa på det som tagits upp under intervjuerna. Varje intervju återges var för sig och respondenternas svar framställs anonymt.

### 4.2 Revisor A

Revisor A började arbeta i revisorsbranschen i slutet på 1980-talet och blev auktoriserad revisor 1994. Idag reviderar A både mindre och större företag men arbetar främst med större företag. A arbetar även internt med redovisningsfrågor och utbildningar.

#### 4.2.1 Intern kontroll

*Hur gör ni för att få den kunskap om intern kontroll som krävs för revisionen?*

A menar att det beror på vad det är för slags kund, är det en ny kund måste det kartläggas vad de har för rutiner och vad de har för personal med mera. Har man däremot haft kunden ett tag har man redan bra koll på den delen, men informationen behöver dock uppdateras för att se vad som hänt sedan sist. Normalt måste A gå igenom företagets olika rutiner, såsom bokslutsrutiner, och även titta på vilken form av kontrollmiljö som företaget har. I större företag måste A även granska IT-miljön samt vilken behörighet som finns. Det görs för att det ska framgå om det är ett säkert system och att det går att lita på de kontroller som finns i IT-systemet. A påpekar att det här är grunden som måste göras för att kunna planera revisionen.

*Finns det något bästa sätt eller något mest effektivt sätt?*

Det bästa sättet är att åka ut till bolagen och intervjua personer för att kartlägga den interna kontrollen. Sedan måste kontrollerna testas för att se om det förhåller sig såsom företaget har sagt och att det därtill verkligen fungerar.



*Hur ofta revideras/kontrolleras den interna kontrollen?*

A vill varje år göra en genomgång med företagsledningen och styrelsen över hur den interna kontrollen har varit under året. När i tiden det sker varierar mellan företag beroende på när de har bokslut. Dock är det en självklar del i revisionen varje år enligt A. Ofta gör A upp med kunden när den interna kontrollen kommer att revideras beroende på när den löpande granskningen ska levereras.

*Hur stor vikt läggs på den interna kontrollen av den totala revisionen?*

A anser att det är jättesvårt att dra några generella slutsatser mellan olika företag. Betydelsen som tillmäts den interna kontrollen beror på kunden, vad det är för typ av företag samt hur de har byggt upp den interna kontrollen. I många företag finns det ingen intern kontroll alls utan en person gör allt. I större företag där det finns en ekonomiavdelning, fler anställda och attesträtter läggs det större vikt på den interna kontrollen. Om det genom granskningen av den interna kontrollen framkommit att det går att lita på systemen utnyttjas det sedan vid bokslutet. A påpekar dock att det går att finna ett samband mellan storleken på företaget och omfattningen på den interna kontroll granskningen. Eftersom det i större företag inte är hanterbart att enbart göra substansgranskning gäller att ju större företag desto mer intern kontrollgranskning.

*Om brister upptäcks i den interna kontrollen, vilka skyldigheter har företaget gentemot er att åtgärda bristerna?*

Enligt A brukar företagen eftersträva en god intern kontroll och lyssnar därför på de synpunkter som revisorn har och åtgärdar ofta då de brister som revisorn framför. A påpekar att företagen också gör en bedömning och ibland kanske företagen anser att de inte kan göra alla ändringar på en gång. Företagen är inte bundna av att ändra det som revisorerna föreslår, utan revisorerna ger en rekommendation och ändrar eller lyssnar inte företagen finns det inget som revisorerna kan göra i "steg ett". Om det påverkar räkenskaperna som revisorn ska uttala sig om i "steg två" innebär det att A måste göra något mer eftersom det inte går att lita på den interna kontrollen. Då måste det göras en substansgranskning som innebär att det blir dyrare och tar längre tid vilket kan påverka företagets inställning till bristerna. Skulle det ändå leda till att A inte får det material som krävs för en ren revisionsberättelse kan det i slutändan resultera i en oren revisionsberättelse, men det är "oerhört ovanligt". A menar att det måste vara en fungerande dialog och att revisorn kommer med råd och rekommendationer. Är det allvarliga företeelser och företagen inte lyssnar alls kan revisorn överväga om han/hon ska vara kvar som företagets revisor.

*Hur brukar ledningens inställning vara till intern kontroll?*

A anser att det beror på företaget men de flesta har en förståelse för att det måste finnas en bra intern kontroll för att kunna lita på räkenskaperna. Ibland kan dock revisorn ha synpunkter på saker som företagen inte prioriterar lika mycket, men enligt A handlar det om att ha en bra dialog. Oftast är företagen positiva även om de ibland anser att det kan bli för byråkratiskt och att det blir för mycket med dubbla tester med mera. Vidare menar A att företagen oftast ändå tycker att det är bra att revisorerna har koll.

#### **4.2.2 Management override**

*Hur ser du på problemet med management override? Har du stött på det?*

A anser att det är ett problem med management override även om revisorer måste utgå från att ledningen är ärliga tills ”man är motbevisad”. De måste föra en dialog med företagen om de områden där det finns risker. Ofta vill ledningen visa det som är korrekt och riktigt, och ”skulle man gå och tro att alla vill manipulera i räkenskaperna skulle det bli jobbigt” menar A. A har varit med om att folk begått brott och det har då främst rört sig om att de har struntat i att fakturera sista månaden och att de fört över pengar till sig själva. A menar på att det händer även om det inte är särskilt ofta. Vidare påpekar A att det är svårt att skydda sig mot det här eftersom det är personer med hög befattning som begår brott.

*Hur ser ni på er möjlighet att förhindra management override?*

A menar att det svåra ligger just i att någon sätter sig över den interna kontrollen. Vidare påpekar A att det är bedrägerier när någon manipulerar redovisningen och dylikt för vissa syften. Vad A försöker göra är att kräva uttalanden från företagsledningen om den interna kontrollen, att de ger all den information som krävs och att de intygar att de har följt alla lagar och regler som de måste följa. A tittar särskilt noga efter onormala bokningar runt balansdagen och hämtar listor över stora poster som bokats manuellt i samband med årsbokslutet. A anser att det finns större möjligheter att manipulera runt bokslutet och följer upp de transaktioner som anses onormala.

*Vilka nyckelåtgärder tror ni är lämpliga att ta till för att förhindra det?*

A anser att det främsta som kan göras är att hålla koll på ovanliga transaktioner i samband med årsbokslut och att gå igenom det som är bokfört manuellt. Det är även viktigt att kräva intyg från ledningen så att de inser allvaret i det hela. Det finns dock de som har lyckats manipulera redovisningen på ett intelligent sätt även om de har varit väldigt tillmötesgående.

*Vilka är de största hindren för att förhindra management override?*

Enligt A är syftet med intern kontroll att upptäcka fel och företagen har intern kontroll för att ingen ska kunna göra något som inte är tillåtet det vill säga till exempel ägna sig åt manipulering. Intern kontroll är dock bara en del och det kan krävas ytterligare åtgärder. A menar dock att om det är någon som har "någon typ av brottslig hjärna" och planerar det hela på "ett smart sätt" går det att göra det på ett sätt som gör det väldigt svårt att upptäcka. För revisorerna utgörs basen av att se till att företaget har byggt upp en bra kontrollmiljö och sedan får de göra ytterligare granskning för att se så att ingen har "satt den ur spel i samband med bokslutet".

*Anser ni att förhindra management override täcks in i god revisionssed?*

A menar att revisionen i huvudsak är inriktad på ett uttalande om årsredovisningen, men det har dock kommit mer "fraud och bedrägeri" i samband med revisionen vilket har sitt ursprung i de skandaler som ägt rum i USA. A skulle därför säga att det ligger som en del i revisionen att se så att något inte verkar vara felaktigt, men någonstans måste man sätta en gräns. A anser att det i god revisionssed idag ingår en del åtgärder som inte ingick för tio år sedan. Huvuduppgiften är ändå enligt A att avge en revisionsberättelse och ett uttalande om en rättvisande bild. A påpekar att en större och större del i revisionen utgörs av områden där det finns checklistor och där det görs mer än tidigare, framför allt i större bolag. Mycket av det kommer ifrån USA och fokuseringen på intern kontroll i SOX har fört med sig många åtgärder även i här i Sverige.

## **4.3 Revisor B**

Revisor B började arbeta på revisionsbyrån 1989 och blev auktoriserad revisor 1994. Vidare arbetar B med både små och stora bolag, men har störst fokus på större bolag.

### **4.3.1 Intern kontroll**

*Hur gör ni för att få den kunskap om intern kontroll som krävs för revisionen?*

Enligt B handlar det mycket om att intervjua folk på företaget och att gå igenom rutiner och regelverk som finns på företaget. Utifrån det görs sedan en bedömning om B tycker att företaget gjort det bra eller inte och vidare görs också tester för att se om företaget gör som de säger att de ska göra.

*Finns det något bästa sätt eller något mest effektivt sätt?*

B påpekar att intervjuer är ett viktigt inslag. Det är särskilt viktigt om inte bolagen själva har egna beskrivningar över hur de arbetar, vilket B framhåller att man kan tycka att företagen ska ha men så är inte alltid fallet.

*Hur ofta revideras/kontrolleras den interna kontrollen?*

Den interna kontrollen testas årligen, men har den testats en gång och det inte ändras så mycket blir det eventuellt inte riktigt lika omfattande år två. Vidare menar B att när man kommer till ett nytt företag så läggs ganska mycket tid på den interna kontrollen första året.

*Hur stor vikt läggs på den interna kontrollen av den totala revisionen?*

B tycker det är svårt att säga då det är väldigt olika på företag. Vidare framhålls att den interna kontrollen måste fungera bra för att revisorn ska kunna förlita sig på den vid revisionen. Det är främst i större bolag som man kan göra det. B talar om att det kanske rör sig om 30- 40 procent, men poängterar återigen att det är jättesvårt att säga.

*Om brister upptäcks i den interna kontrollen, vilka skyldigheter har företaget gentemot er att åtgärda bristerna?*

Enligt B har företagen egentligen inga skyldigheter gentemot revisorerna att åtgärda bristerna, utan snarare ligger skyldigheterna gentemot ägarna. Är det riktigt dåligt uppbyggt kan revisorerna tvingas skriva en oren revisionsberättelse. Det är inte så vanligt förekommande, men B har varit med och gjort det. Det har då rört sig om fall då den interna kontrollen varit så dålig att revisorerna inte kunnat förlita sig på den.

*Hur brukar ledningens inställning vara till intern kontroll?*

B menar att ledningens inställning till intern kontroll för det mesta är ganska bra och anser vidare att VD:n alltid borde tycka att det är bra med intern kontroll då han har ansvaret för den. B framhåller att det är kanske inte alla som är medvetna om vilket stort ansvar de faktiskt har som VD. Vidare är det ganska olika kulturer på företagen men oftast har de stora bolagen ganska bra rutiner vilket de måste ha för annars fungerar det inte enligt B.

#### **4.3.2 Management override**

*Hur ser du på problemet med management override? Har du stött på det?*

B har varit med om ett fall där det gjorts saker som inte varit så bra. Det rörde sig om att företaget hade fejkat med resultatet under löpande år. De hade bokat upp intäkter "lite här och där" för att det skulle se bättre ut. Vid granskning av delårsrapporten upptäcktes att det fanns upplupna intäkter som det inte fanns något underlag för. Det anser B var ganska enkelt att upptäcka. De konstigheter som förekommit har ofta upptäckts när delårsbokslut studerats och bokar företagen upp massa "ludd" så menar B på att man oftast ser det. Dock poängterar B att om det kommer utanför redovisningen är det jättesvårt att upptäcka, då kan det vara rena tillfälligheter som gör att det uppmärksammas. Dock har B, trots sin långa

erfarenhet, inte stött på problemet så ofta och B tror därför inte att det är speciellt vanligt.

*Hur ser ni på er möjlighet att förhindra management override?*

Revisorerna har visserligen en viss möjlighet, men om det finns någon som verkligen vill fuska så kan de även lura revisorerna, menar B. Det kan vara jättesvårt om någon verkligen vill luras och B har hört om händelser kring detta. B har dock aldrig varit med och hittat något där det riktigt påtagligt gjorts helt felaktiga saker, men har stött på fall där den interna kontrollen varit så dålig att de tvingats skriva oren revisionsberättelse.

*Vilka nyckeltåtgärder tror ni är lämpliga att ta till för att förhindra det?*

B menar att det bör finnas regler för godkännande, attester samt regler för att teckna avtal då det är en sak som är ganska viktig på grund av att det kan få långtgående konsekvenser. Vidare är det bra med testinstruktioner och att det finns ett regelverk som genomsyrar företaget, vilket enligt Bs uppfattning också ofta finns på de större företagen. Det framkommer att revisorerna eventuellt skulle kunna ta till intervjuer, men B betonar att det inte är säkert att människor talar sanning. Det är viktigt att det görs ordentliga bokslut varje månad så att man har koll på redovisningen, men B menar att det går att fuska även med det. B säger att vill någon gå utöver sina befogenheter så är det klart att det går, men oftast så upptäcks det förr eller senare.

*Vilka är de största hindren för att förhindra management override?*

B menar att en dålig ledning och en dålig styrning är saker som gör att det lättare kan förekomma, samtidigt som en slappare företagskultur också kan bidra till förekomsten av det. B tycker sig kunna se olika inställningar i olika branscher när det gäller företagskulturen. I de mer traditionella verkstadsföretagen är det ofta strukturerat, medan nyare branscher ofta har en något slappare kultur.

*Anser ni att förhindra management override täcks in i god revisionssed?*

Enligt B ska management override täckas in i god revisionssed, men sen kan det vara så att man inte har tillräckligt med tid för att upptäcka det. B menar att det granskas mycket på ytan och man granskar bokslut och allt upptäcks inte, men om det skulle ha funnits lite mer tid så skulle det naturligtvis vara lättare. Generellt skulle det alltså behövas mer tid för att kunna göra djupare granskning. Enligt B har det gått lite i vågor hur man ser på intern kontrollgranskningen kontra annan granskning. B upplever dock att revisorer fått helt andra krav på sig de sista åren, vilket kommer ifrån alla skandaler som hände i början av 2000-talet.

## 4.4 Revisor C

Revisor C har arbetat som revisor i mer än 20 år och har av dessa varit auktoriserad i drygt 15 år. C har arbetat en tid i USA, men arbetar idag i Sverige med stora bolag bland annat börsnoterade koncerner.

### 4.4.1 Intern kontroll

*Hur gör ni för att få den kunskap om intern kontroll som krävs för revisionen?*

Vid planeringen av revisionen går C först igenom bolaget för att bedöma vilka processer i bolaget som är viktiga ur ett revisorsperspektiv. Därefter bryts processerna ner till olika underprocesser. Som exempel på processer tar C upp intäktsprocessen, C ställer sig frågan vad i den som är av särskild vikt för en revisor. Det kan till exempel vara att varor levereras i tid och att fakturering sker korrekt. I underprocesserna identifieras sedan de viktiga kontrollerna i processerna, vilka måste fungera för att det ska bli rätt. Efter det kartläggs processerna och de interna kontrollerna. Det innebär att det beskrivs och dokumenteras hur kontrollerna är avsedda att fungera. Slutligen testas om kontrollerna verkligen fungerar i praktiken.

*Finns det något bästa sätt eller något mest effektivt sätt?*

C menar att det rör sig om en kombination mellan intervjuer, läsa företagens egna dokument, rutinbeskrivningar och manualer samt observera och iaktta hur företaget går tillväga.

*Hur ofta revideras/kontrolleras den interna kontrollen?*

Enligt C varierar det väldigt beroende på vilket företag som revideras. Interna kontroller kan ses på olika sätt och vid revisionen testas endast så pass mycket av den interna kontrollen som behövs för att kunna skriva på revisionsberättelsen. C menar att det ibland uppstår missförstånd från företagets sida då de tror att revisorn testar *alla* de kontroller som kan tänkas finnas i ett företag. Dock finns ett flertal processer som inte är av betydelse för revisorn. Avsikten är att göra revisionen så effektiv som möjligt så om C bedömer att substansgranskning är mer effektivt så läggs större vikt vid det än en granskning av den interna kontrollen. Om revisorn redan från början vet att företagets interna kontroller inte fungerar särskilt bra är det kanske inte givande att göra en intern kontrollgranskning. Å andra sidan kan det i andra företag vara betydligt mer effektivt att nästan bara testa de interna kontrollerna. C framhåller att generellt gäller att ju större bolagen är desto mer testas de interna kontrollerna.

*Hur stor vikt läggs på den interna kontrollen av den totala revisionen?*

C fastställer återigen att det varierar men menar att om det är ett stort bolag så fästs relativt stor vikt vid att testa de interna kontrollerna, medan i ett litet företag handlar det mest om substansgranskning.

*Om brister upptäcks i den interna kontrollen, vilka skyldigheter har företaget gentemot er att åtgärda bristerna?*

Enligt C har företagen inga skyldigheter gentemot revisorerna att åtgärda bristerna. Om revisorerna upptäcker brister så kommunicerar de ut dessa till bolagen, oftast genom brev där revisorerna visar på bristerna samt rekommenderar att de åtgärdas. Sedan får revisorerna ta ställning till om bristerna är så pass allvarliga att det kan bli problem med revisionen, eventuellt känner de sig inte komfortabla med siffrorna på grund av bristerna. Följden av det blir att revisorerna antingen får komma överens med företaget om att bristerna ska åtgärdas under det året och att revisorerna efter det får kontrollera att den interna kontrollen fungerar, eller så bortser revisorerna från de interna kontrollerna och gör substansgranskning istället. C påpekar att företagets skyldigheter ligger till exempel i att följa lagar och betala skatter i tid och företagen är alltså inte skyldiga att ha en viss kontrollnivå gentemot revisorerna.

*Hur brukar ledningens inställning vara till intern kontroll?*

C framhåller att ledningens inställning till intern kontroll varierar. C menar att ju större bolagen är desto bättre kontroll har ledningen och desto viktigare anser det att intern kontroll är. Riktigt stora företag tycker oftast att intern kontroll är väldigt viktigt och om revisorerna framför synpunkter kring bristerna i kontrollerna brukar ofta bolagen ta det på allvar och åtgärda dem. Små bolag har i sin tur eventuellt mindre resurser och om de ska förbättra kontrollerna på det sätt som revisorerna önskar kan det komma att kosta mycket pengar. De kan till exempel tvingas anställa fler och det anser sig företagen inte ha råd med. Företagen kanske delar revisorernas åsikter men åtgärdar alltså ändå inte bristerna. C tror att det kan finnas ett samband mellan inställningen till intern kontroll och risken för att någon går förbi den interna kontrollen. C anser att hos de företag där intern kontroll inte anses vara särskilt viktigt utan där det viktiga är att tjäna pengar, det vill säga om det råder en slappare attityd gentemot intern kontroll, ökar risken för att det uppstår någon form av ”override”.

#### **4.4.2 Management override**

*Hur ser du på problemet med management override? Har du stött på det?*

C har varit med om fall där management override har förekommit. Det har då till exempel rört sig om fall där någon på ekonomiavdelningen har gjort utbetalningar till sig själv, företagen medvetet har tagit upp intäkter innan

varor levererats, företagen ”blåst upp sina orderstockar” samt att varulagret har utgetts vara större än det verkligen varit. C tror dock inte att problemet är särskilt vanligt här i Sverige. C tror möjligtvis att problemet kan vara mer vanligt i andra länder och jämför Sverige med USA. I USA råder en miljö där det finns väldigt detaljerade instruktioner på allt som ska göras och tydliga manualer och regler. Det råder en kultur där ”man litar mindre på människan” vilket kommer till uttryck genom att allt måste styras upp genom regler och policies. I Sverige råder en annan miljö där det generellt finns färre instruktioner och rutiner och där man mer litar på varandra. C menar att i och med att vi litar på varandra minskar risken för denna typ av problem även om man visserligen kan ”gå på minor” då det finns de som ändå lurar. Den rådande miljön i USA medför alltså en större risk för att problemet uppstår där. Likaså framhåller C att i Sverige ges troligen inte heller ett så stort utrymme för att tjäna pengar på det.

*Hur ser ni på er möjlighet att förhindra management override?*

Det som är viktigt för bolaget är enligt C att det har kontroller så att någon annan övervakar vad som görs. C ser det som en grundläggande intern kontroll att inte någon ska kunna göra alltför mycket själv utan att någon kontrollerar det. Vidare framhåller C att högre upp i organisationen blir det svårare och svårare att kontrollera. Det är då färre personer som kontrollerar varandra samtidigt som högre uppsatta ofta har större förtroende att göra fler aktiviteter själv. C menar också att högt upp i organisationen ges det utrymme för den som är tillräckligt smart att utföra oegentligheter men det upptäcks sannolikt alltid någon gång, om inte direkt så inom sinom tid.

*Vilka nyckelåtgärder tror ni är lämpliga att ta till för att förhindra det?*

C menar att som revisor handlar det om att identifiera aktiviteter som personer kan göra själva utan att någon annan ska kontrollera eller godkänna det. Om till exempel en person i företaget kan göra stora utbetalningar utan att det behöver gå via någon annan ska revisorn uppmärksamma det och kommunicera det till bolaget om att det borde rättas till. Om det är väldigt viktigt vänder sig C till styrelsen i bolaget för att göra den uppmärksam på bristerna i den interna kontrollen och ge rekommendationen att åtgärda problemen.

*Vilka är de största hindren för att förhindra management override?*

Enligt C är det ett uppenbart hinder om företagen har en felaktig inställning och förståelse till den interna kontrollen, det vill säga om företaget inte anser sig ha tid till intern kontroll och inte ser det som något viktigt.

*Anser ni att förhindra management override täcks in i god revisionssed?*

C anser inte att management override täcks in i god revisionssed då revisorns uppgift inte är att upptäcka bedrägerier. Däremot om det är väsentliga saker



som påverkar bokslutet då ska revisorerna upptäcka det, men det ligger inte på deras ansvar att identifiera felaktig aktivitet som inte påverkar bokslutet. Om man tittar på den betydelse som tillmätts den interna kontrollen så har den enligt C varierat genom åren. Då C började som revisor fokuserades det mycket på intern kontroll, under 90-talet var det knappt någon intern kontroll alls och idag är det återigen ett större fokus delvis på grund av de företagsskandaler som skett. C framhåller att en del bolag anser att de tvingas lägga ner alltför stora resurser på intern kontroll och att det inte bidrar med så mycket.

## 4.5 Revisor D

Revisor D har varit i revisorsbranschen sedan 1989 och blev auktoriserad 1997. D arbetar idag som kontorschef på revisionsbyrån.

### 4.5.1 Intern kontroll

*Hur gör ni för att få den kunskap om intern kontroll som krävs för revisionen?*

För att en revisor ska få grepp om den interna kontrollen är det viktigt att revisionen planeras på ett bra sätt. På Ds revisionsbyrå brukar de börja med att göra två olika intervjuer med bolaget. Den första kallar de för ”show me möte” där ställer de frågor till bolaget utifrån COSO’s modell för intern kontroll. De frågar bland annat vad företaget gör, vilka risker de ser och om det skett några förändringar under året. Syftet är att revisorn ska få en uppfattning om företaget innan de planerar revisionen. Den andra intervjun kallar de för ”BAF” som står för ”Business Analyze Framework”. Där tar revisorerna reda på allt de kan få fram om företaget, till exempel vilka konkurrenter de har, hur ekonomin ser ut och vilka risker som finns. Det här är särskilt viktigt om bolaget är nytt för revisorerna men det uppdateras varje år oavsett. D menar att de försöker göra en bedömning av den interna kontrollen och hur den ser ut. Utifrån det här gör D en bedömning om det går att genomföra en revision utifrån den interna kontrollen eller om det är bättre att göra en substansgranskning. D framhåller att det på senare år har blivit en förskjutning mot intern kontrollgranskning, det vill säga att det är vanligare än substansgranskning. D tar vid en intern kontroll granskning reda på hur företaget gör för att ha en bra kontroll och sedan testar D om företaget verkligen gör som de själva säger.

*Finns det något bästa sätt eller något mest effektivt sätt?*

D anser att det bästa sättet är att göra såsom revisionsbyrån valt att göra, det vill säga genomföra intervjuer med företaget i fråga för att på så vis få den inblick i företaget som krävs för revisionen.

*Hur ofta revideras/kontrolleras den interna kontrollen?*

D brukar göra det som ett moment av vad D kallar för förvaltningsrevision, vilket vanligtvis inträffar före bokslutet och det behöver alltså inte göras i samband med bokslutet. Man tittar då på de rutiner som finns och tar sedan hjälp av det när revisionen sedan ska genomföras. Har företaget en intern kontroll som fungerar tillfredsställande kan D lita på siffrorna i redovisningen och behöver således inte göra en omfattande substansgranskning.

*Hur stor vikt läggs på den interna kontrollen av den totala revisionen?*

D anser att det är jättesvårt att säga och att det varierar från bolag till bolag. En del bolag är så pass stora att det är svårt att få ett grepp om dem genom att bara granska siffrorna. Då måste den interna kontrollen granskas istället, dock sker det en granskning av årsbokslutet men till största delen är det endast den interna kontrollen som granskas. Enligt D är en tumregel att ju större bolaget är desto mer intern kontroll är det som granskas. I ett enmansbolag eller ett bolag med ett fåtal anställda finns det ingen möjlighet att granska den interna kontrollen utan den ”ligger hos ägaren”. Det innebär att revisorn enbart kan göra en substansgranskning. D anser att det finns en ”gradering” inbyggt ihop med en ökande storlek på bolagen, i ett stort bolag som inte har någon bra ordning och reda kan revisorn enbart göra en granskning av siffrorna.

*Om brister upptäcks i den interna kontrollen, vilka skyldigheter har företaget gentemot er att åtgärda bristerna?*

D menar att företagen inte har några skyldigheter gentemot revisorerna. Dock har företagen en skyldighet att ha en bra intern kontroll enligt både Aktiebolagslagen och Svensk Kod för Bolagsstyrning. Revisorn har möjligheten att påpeka brister i PM eller i revisionsberättelsen.

*Hur brukar ledningens inställning vara till intern kontroll?*

Enligt D kan det generellt sägas att inställningen till intern kontroll alltid är bra oavsett bolagens storlek. Däremot kan det variera vad företagen lägger in i ”en bra ordning och reda”. Dock menar D att företagen oftast är positiva till de förslag på ändringar som kommer ifrån revisorerna.

#### **4.5.2 Management override**

*Hur ser du på problemet med management override? Har du stött på det?*

D har inte varit med om något uppenbart fall av management override. Dock menar D att om företag går dåligt försöker bolagen alltid framhäva det positiva medan om företaget går bra försöker ledningen ofta dra ner resultatet om de kan det. Men det går ibland att justera inom de regler som finns. D anser att det inte är något stort problem ”när det kommer till kritan”.

Det går alltid att diskutera med revisorn om företaget vill redovisa på ett eller annat sätt och på så vis undvika att bryta mot lagen eller liknande. D menar dock att i mindre bolag har alltid ägaren en större möjlighet att genomföra management override eftersom personen i fråga dels är den som bestämmer och dels utgör styrelsen. I stora företag finns det ofta fler kontroller som gör att det blir svårare. Dock påpekar D att ju högre upp i toppen på företagen man kommer desto större är möjligheten att sätta sig över kontrollerna, vilket även skandalerna har visat. D konstaterar att om någon på mellannivå sätter sig över de interna kontrollerna får det aldrig samma effekter och konsekvenser som om någon i toppen gör det. Vidare menar D att problemet inte varierar i takt med storleken på företagen.

*Hur ser ni på er möjlighet att förhindra management override?*

D tycker det är svårt för revisorer att förhindra management override eftersom de alltid kommer in efteråt. Om det redan har inträffat något kan revisorn möjligtvis upptäcka det i efterhand. För det mesta arbetar D framåtriktat med den interna kontrollen och försöker ge tips och råd. Dock krävs det av företagen att de har en bra intern kontroll som kan förhindra avsiktliga och oavsiktliga fel, men ju närmre toppen det sker desto svårare är det att upptäcka. Som revisor gäller det ha en bra dialog med ledningen så de kan berätta vad de gör för att ha en bra kontroll över företaget och att det avspeglar sig neråt i organisationen.

*Vilka nyckelåtgärder tror ni är lämpliga att ta till för att förhindra det?*

D påpekar att god intern kontroll innebär att någon annan hela tiden kan kontrollera transaktioner som sker eller att det finns något som kan fånga upp oavsiktliga fel, vilket är syftet med intern kontroll. Dock är det svårt att via interna kontroller och vid revisionen att hitta avsiktliga fel. D anser vidare också att det är nästintill omöjligt att förhindra avsiktliga fel eftersom personen har kommit på något sätt att gå runt kontrollerna och därtill har ett brottsligt syfte.

*Vilka är de största hindren för att förhindra management override?*

D anser att "the tone at the top" är av stor vikt för hela bolaget. Finns det ett bra "kontrolltänk" hos ledningen så genomsyrar det hela företaget. D menar att företagskulturen är en viktig faktor och exemplifierar med att säga att om ledningen struntar i något kommer anställda garanterat göra samma sak med motiveringen att ledningen inte bryr sig om det.

*Anser ni att förhindra management override täcks in i god revisionsd?*

D tycker att det är svårt att förhindra management override men revisorerna kan komma med synpunkter på saker som borde ändras. Dock har det fokuserats mer på intern kontroll den senaste tiden, framför allt efter Enronskandalen, och som många andra branscher påverkas även revisorer av

det som sker i USA. D menar att revisorer har en viss roll i att förhindra det eftersom de har en skyldighet att anmäla brott, men anser att det finns en gräns för vad som kan läggas på deras ansvar. D påpekar att eftersom revisorer inte är "poliser" är det inte deras egentliga uppgift att förhindra det utan bara se till att företagen har en tillräckligt bra intern kontroll. Om ledningen sedan sätter sig över den interna kontrollen och försöker "luras" kan det vara svårt att upptäcka.

## 5. Analys

*I kapitlet analyseras det empiriska materialet genom att det kopplas till teorin. Vidare är kapitlet uppdelat i två avsnitt, intern kontroll och management override, och i slutet av avsnitten återfinns en sammanställning över vad som behandlats. För närmare beskrivning av hur analysen är uppbyggd se figur 2 i avsnitt 3.5 Bearbetning av data och analysmetod.*

### 5.1 Intern kontroll

Nedan analyseras det material som varje respondent har belyst när det gäller betydelsen av bolagens interna kontroll vid revisionen. I slutet av avsnittet görs en sammanställning över vad samtliga intervjuer genererat.

#### 5.1.1 Revisor A

Enligt FAR (1999) måste revisorn skaffa sig förståelse för företagets verksamhet och interna kontroll för att kunna fokusera på de områden där det är stor risk för att väsentliga fel förekommer. Revisor A skaffar sig inledningsvis den här kunskapen genom att gå igenom företagets kontrollmiljö, rutiner, IT-miljön med mera, åren efter behöver endast informationen uppdateras med nyheter från sist. Det här gör A innan revisionen planeras eftersom A anser att det här är basen för hela planeringen av revisionen. Även i RS 400 framgår det att revisorn måste skaffa sig kunskap om företaget först för att sedan kunna planera revisionen (FAR, 2007). Det visar på hur viktigt det är att revisorn får rätt och tillräckligt med information då mycket av den kommande granskningen grundar sig på det som framkommit. FAR (1999) framhåller att revisorn har som uppgift att granska företagets interna kontroll. A anser att det bästa sättet är att först kartlägga den interna kontrollen genom att intervjua personer på företaget för att sedan testa att den fungerar på det sätt som framkom under intervjuerna.

Varje år gör A en kontroll med företagsledningen över hur den interna kontrollen har fungerat under året. När det görs beror enligt A på när företaget har bokslut men det är en självklar del i revisionen. FAR (1999) menar att det är företagsledningen som har skyldigheten att se till att den interna kontrollen fungerar och den förhindrar fel i den mån det är möjligt. Även i RS 240 framgår det att det är företagsledningen som har det yttersta ansvaret för en bra intern kontroll (FAR, 2007). Det visar på att A, genom att föra en dialog med företagsledningen över hur den interna kontrollen fungerar, klargör att ansvaret ligger på ledningen.

Av FAR (1999) framgår det att valet av granskningsmetod exempelvis beror på hur bra den interna kontrollen är men eftersom inget kontrollsysteem kan anses vara helt säkert förekommer det alltid en viss substansgranskning. A anser att det är svårt att i förväg kunna förutse hur mycket tid av revisionen som kommer att läggas på granskning av intern kontroll. Dock går det generellt att säga att ju större företag desto svårare är det att endast göra substansgranskning, vilket leder till att en större vikt läggs på den interna kontrollen. Eftersom det i vissa företag inte finns någon uttalad intern kontroll enligt A kan det ibland enbart bli tal om substansgranskning. Det innebär sannolikt att det tar längre tid och att det samtidigt blir mer kostsamt för bolagen.

I COSO's modell för intern kontroll ingår kontrollmiljön som en av de viktiga grunderna för en god kontroll. Den handlar om ledningens medvetenhet om intern kontroll och deras ledningsfilosofi. Det framgår att deras synsätt ofta påverkar hela organisationens syn på bland annat etik (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). A menar att företagen ofta har en bra inställning till intern kontroll och att de har förståelse för att en god intern kontroll måste finnas för att det ska gå att lita på räkenskaperna. Vidare framhåller A att företagen dock inte är bundna att åtgärda de brister som revisorer upptäcker vid en granskning av den interna kontrollen. I RS 240 framgår det att brister i den interna kontrollen utgör den mest uppenbara risken för att oegentligheter och fel förekommer (FAR, 2007). Då A påpekar att företagen inte alltid gör alla förbättringar som revisorn kräver kan det visa på att företaget under perioden då bristerna förekommer utsätts för en stor risk för fel. Hade revisorn haft större inverkan på företagen kanske risken för oegentligheter skulle minska. Som det är nu kan revisionen endast verka avskräckande istället för att arbeta för att upptäcka (FAR, 2007). A påpekar att om det upptäcks brister i den interna kontrollen kan revisorerna i första hand inte göra något annat än att ge rekommendationer om att de bör åtgärdas. Det som eventuellt påverkar företagets inställning till att åtgärda bristerna eller inte kan vara att revisionen kan komma att kosta mer för företagen om revisorerna måste göra en omfattande substansgranskning istället. A menar att om det efter substansgranskningen fortfarande råder oklarhet om tillförlitligheten på redovisningen kan revisorn tvingas skriva en oren revisionsberättelse, dock poängterar A att det är ovanligt.

I RS 240 framgår det att revisorn kan tvingas att avgå från sitt uppdrag om företaget inte åtgärdar allvarliga brister och misstankar om oegentligheter och fel kvarstår (FAR, 2007). A anser att det är viktigt att föra en dialog med företaget och om företaget inte lyssnar bör revisorn fundera på om det är värt att vara kvar som revisor åt företaget. Det betyder ändå inte att företaget tvingas att förändra något, men eftersom revisorer enligt RS 240 har ansvar att anmäla misstanke om brott (FAR, 2007) borde företaget ta eventuella

konsekvenser i beaktning vid bedömningen om brister ska rättas till. Vidare framgår det av RS 400 att det finns begränsningar i den interna kontrollen och att företagen måste väga kostnaden mot nyttan (FAR, 2007). A menar att även om företagen ibland anser att intern kontroll kan bli byråkratiskt tycker de ändå att det är bra att revisorer har koll.

### **5.1.2 Revisor B**

Av RS 400 framkommer det att revisorn ska inhämta tillräckligt med information om den interna kontrollen för att förstå den och kunna planera revisionen (FAR, 2007). Sättet revisor B skaffar sig den här förståelsen är genom att göra intervjuer med personal på företaget. B tar även reda på vilka rutiner som gäller på företaget och en viktig del ligger enligt B i att testa att rutinerna faktiskt följs. Vidare framgår av RS 400 att revisorns tidigare erfarenheter av företaget ofta utökas med diverse aktiviteter såsom inspektioner av dokument (FAR, 2007). Det visar på att tidsåtgången för granskningen av den interna kontrollen påverkas av revisorns tidigare kunskaper om företaget. B påpekar just den här tidsaspekten och menar att revisionen av den interna kontrollen blir relativt omfattande när det gäller ett nytt företag, men har det lagts ned mycket tid en gång behöver det inte bli lika omfattande revision år två.

Av FAR (1999) framgår att revisorn främst har två granskningsmetoder att använda sig av, internkontroll- och substansgranskning. Vad som avgör valet av metod beror bland annat på den interna kontrollsystemets kvalitet. Enligt B är det väldigt varierande mellan företag hur pass stor vikt som läggs på internkontrollgranskning. B betonar att den interna kontrollen måste bedömas fungera väl för att revisorn ska kunna förlita sig på den och det är främst i större bolag som det blir aktuellt. Det här visar på hur viktigt det är att revisorn förstår företagets interna kontroll och utifrån förståelsen gör en avvägning mellan internkontroll- kontra substansgranskning. Enligt RS 400 föreligger dock alltid ett behov av en viss substansgranskning då det finns en viss kontrollrisk på grund av inneboende begränsningar i systemen (FAR, 2007).

Enligt COSO's modell för intern kontroll ingår kontrollmiljön som en av de viktiga delarna av den interna kontrollen. Den täcker in rådande företagskultur samt företagets medvetenhet om intern kontroll. Vidare framgår att inställningen till intern kontroll hos ledningen påverkar företaget (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). B påpekar att det ofta råder en ganska bra inställning till intern kontroll hos ledningarna ute på företagen. Vidare anser B att framför allt VD:n borde ha en bra inställning till och medvetenhet om intern kontroll, då ansvaret åligger honom/henne, vilket dock inte alltid är fallet. Det kan innebära att om ledningen inte har en bra inställning till

intern kontroll kan det få negativa konsekvenser för företaget, då inte heller övrig personal lägger någon större vikt vid det. B betonar att det i större företag är mycket viktigt att det finns bra uppbyggda rutiner för den interna kontrollen. AICPA (2005) framhåller att det är ledningen som svarar för utformningen av de interna kontrollerna. Om då ledningen inte inser vikten av bra rutiner är det givetvis svårt att bygga upp bra system.

Det ligger på företagsledningens ansvar att organisera företaget på ett sådant sätt att fel, i den mån det är möjligt, kan förhindras. Vidare är det upp till företagsledningen att avgöra hur mycket intern kontroll företaget ska ha (FAR, 1999). Om revisorerna genom sin granskning av den interna kontrollen upptäcker brister i systemen, har företagen enligt B ingen skyldighet gentemot revisorerna att åtgärda bristerna. Dock framhåller B att om den interna kontrollen skulle vara riktigt dålig kan följderna bli att revisorerna skriver en oren revisionsberättelse. Det kan utläsas att även om företagen inte har direkta skyldigheter att åtgärda de brister som revisorn påpekat bör de ha ett starkt intresse av att göra vad de kan för att förhindra en oren revisionsberättelse.

### 5.1.3 Revisor C

När revisor C planerar för sin revision går bolaget igenom för att fastställa viktiga processer att revidera. Enligt FAR (1999) ska revisorn fokusera på de områden där riskerna för väsentliga fel är störst. C betonar att man just tittar på de processer som är viktiga ur ett revisorsperspektiv. Det handlar med andra ord inte om att revidera allt in i minsta detalj, det skulle sannolikt bli praktiskt ogenomförbart. Enligt C måste kontrollerna i processerna identifieras och senare beskrivas och dokumenteras och ett viktigt moment ligger i att testa att kontrollerna fungerar i praktiken. För att praktiskt få den insyn i företaget som krävs för att kunna göra ovanstående behöver C genomföra intervjuer, ta del av företagets dokument samt observera. Hur ofta som den interna kontrollen granskas beror på företaget och C betonar att revisionen av de interna kontrollerna görs i den utsträckning som det är nödvändigt för att kunna skriva på revisionsberättelsen. Vidare framhåller C att företagen ibland missförstår och tror att revisorn testat alla tänkbara kontroller i företaget, vilket inte är fallet. Av RS 400 framkommer att det är viktigt att kommunicera till företagen att granskningen inte syftar till att ge ledningen svar på frågan huruvida den interna kontrollen är tillräcklig ur deras synvinkel (FAR, 2007).

Av RS 400 framkommer att revisorn ska rapportera till ledningen om de brister i den interna kontrollen som uppdagats i samband med granskningen (FAR, 2007). C menar att denna rapportering oftast sker genom brev där bristerna påpekas samt medföljer även en rekommendation att de bör



åtgärdas. Dock är C noga med att poängtera att företagen inte är skyldiga att åtgärda bristerna. Ur COSO's modell går det att utläsa att det årligen ska ske en utvärdering om hur den interna kontrollen fungerat under året och det ska även finnas processer för hur eventuella brister i kontrollerna ska åtgärdas (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). Det blir rimligen många gånger så att företagen trots allt åtgärdar bristerna, då det om inte annat framhålls av COSO. Enligt C gäller att om företagen inte åtgärdar det som påpekats, och revisorerna ser allvarligt på bristerna i kontrollerna, så kan revisorerna komma att genomföra substansgranskning istället. Det framkommer alltså att kontrollerna måste vara pålitliga för att revisorerna ska kunna använda dem som underlag för sin revision av bolaget. C menar i sin tur att det handlar om att göra en effektiv revision och att det får göras en bedömning vilken av granskningsmetoderna som är mest lämpad utifrån effektiviteten. Vidare anser C att det generellt är så att ju större bolagen är desto mer vikt fästs vid att testa de interna kontrollerna.

Av FAR (1999) fastställs att det är ledningen som avgör hur mycket intern kontroll företaget ska ha. C menar att inställningen till intern kontroll hos ledningen skiftar. Dock upplever C det som att större bolag har bättre kontroll och att de också lägger större vikt vid den interna kontrollen. Rör det sig om ett riktigt stort bolag så är ledningen enligt C ofta väldigt mån om att ta revisorernas synpunkter kring bristerna på allvar och åtgärda dem. I RS 400 står det att det finns begränsningar i de interna kontrollerna till exempel ledningens krav på avvägning mellan kostnaden mot nyttan (FAR, 2007). Det här gör sig tydligt i mindre bolag, enligt C kan det bli kostsamt för bolagen att ändra kontrollerna utifrån vad som rekommenderas av revisorerna och det är därför inte säkert att de ändras. Det framkommer vidare att revisorns påverkan är begränsad, då beslutsbefogenheten ligger hos företaget.

I kontrollmiljön läggs enligt COSO's modell den kultur som råder inom företaget (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). C menar att i de företag där det råder en slappare inställning gentemot intern kontroll ökar risken för att det uppkommer någon form av "override". Det visar på sambandet att den rådande företagskulturen kan vara av betydelse för huruvida det uppkommer oegentligheter eller inte. Det framkommer även av RS 240 att vissa situationer ökar risken för oegentligheter och fel, till exempel då de interna kontrollerna är bristfälliga (FAR, 2007), vilket sannolikt kan vara fallet om företagen inte lägger någon större vikt vid den interna kontrollen.

#### **5.1.4 Revisor D**

Enligt FAR (2007) krävs det att revisorn skaffar sig en bra inblick i företagets interna kontroll och verksamhet. Revisor D menar att för att få

denna inblick intervjuas företagen i två steg. Vid första intervjun utgår D från COSO's modell för intern kontroll och vid den andra intervjun försöker D ta reda på så mycket som går om företaget. D påpekar precis som det står i RS 400 att det är viktigt att få en förståelse för den interna kontrollen för att revisorn ska kunna planera revisionen (FAR, 2007). Det visar att D är medveten om vikten av en bra inblick i företagets interna kontroll. D gör utifrån intervjuerna en bedömning om det går att genomföra en internkontrollgranskning eller om en substansgranskning är lämpligare. Vid en internkontrollgranskning tar D först reda på hur företaget gör och testat sedan om det stämmer.

Vanligtvis genomför D en granskning av den interna kontrollen ett tag innan det är dags för bokslut. Då kan D använda kunskapen om den interna kontrollen och företagets rutiner när det är dags för granskningen av årsbokslutet. Har D kommit fram till att den interna kontrollen fungerar tillfredsställande behöver det inte genomföras en omfattande substansgranskning. I RS 400 framgår det att revisionen ska genomföras på ett effektivt sätt (FAR, 2007). Genom att D utnyttjar kunskapen som samlats in om företaget minskas tidsåtgången för själva revisionen vilket borde medföra en mer effektiv revision, vilket i sin tur kommer både revisorn och bolaget tillgodo.

I större bolag anser D att det behövs mer granskning av den interna kontrollen då det inte är tidsmässigt möjligt att hinna med en omfattande substansgranskning. Dock menar D att det ändå alltid sker en granskning av årsbokslutet. Det här stämmer väl överens med RS 400 där det också framhålls att det alltid finns ett behov av substansgranskning för att minska upptäcktsrisken (FAR, 2007). D framhåller att det ibland inte är aktuellt med någon internkontrollgranskning alls, det gäller framför allt i enmansbolag och i mindre bolag, eftersom företaget inte har någon uttalad intern kontroll. Vidare menar D att det i vissa större företag endast kan bli tal om substansgranskning om företaget har stora brister i den interna kontrollen. Enligt RS 240 är risken stor för att det ska förekomma oegentligheter och fel om det saknas intern kontroll eller om den är bristfällig (FAR, 2007). Det skulle innebära att revisorn måste lägga extra vikt vid substansgranskning för att öka chansen att upptäcka eventuella brister hos företaget. D framhåller dock att det på senare år har blivit en större fokus på internkontrollgranskning istället för substansgranskning. Det här kan ha samband med de många företagsskandaler som har ägt rum både i Sverige och utomlands (Wikipedia, 2007).

D menar att eftersom företagen inte har någon skyldighet gentemot revisorerna att åtgärda brister kan D bara påpeka bristerna i PM eller i revisionsberättelsen. Av RS 400 framgår det att revisorn ska kommunicera

bristerna till företagsledningen, men att det inte på något sätt ska utgöra en bedömning om den interna kontrollen är tillräcklig. Vidare framgår det av samma standard att den interna kontrollen består av kontrollmiljön som avser företagsledningens inställning till den interna kontrollen. Deras inställning påverkar sedan resten av företaget (FAR, 2007). D anser att företagsledningens inställning till intern kontroll alltid är bra oavsett företagets storlek. Det som dock kan variera är vad ledningen lägger in i begreppet, fast de brukar vara positiva till de förslag som revisorerna kommer med. Det visar på att revisorerna kan ta rollen som påtryckare, även om de inte har makt att påverka beslutet hos bolagen att förändra den interna kontrollen eller inte.

## 5.2 Sammanställning

Samtliga revisorer genomför bland annat intervjuer med företagen för att få så mycket kunskap som möjligt om den interna kontrollen. Det anser vi visar på att revisorerna är väl medvetna om att det krävs mycket arbete för att sätta sig in i företagets kontrollsystem och verksamheten som sådan. I FAR (2007) poängteras att revisorerna bör skaffa sig en förståelse om bolagens interna kontroll för att kunna planera revisionen. Det går även att utläsa att revisorerna anser att betydelsen av den interna kontrollen är relativt stor, då de inledningsvis lägger ner mycket tid på den.

Tre av de fyra revisorerna framhåller tydligt att den interna kontrollen revideras årligen på företagen medan den fjärde revisorn menar att det sker i den utsträckning som krävs för att kunna skriva på revisionsberättelsen. Två av revisorerna betonar att de ofta granskar den interna kontrollen i samband med eller strax före bolagens årsbokslut. Då alla revisorerna på ett eller annat sätt använder sig av den interna kontrollen i samband med revisionen anser vi kunna utläsa att den påverkar revisorernas granskning.

Alla revisorer framhåller att hur stor del av revisionen som läggs på granskning av den interna kontrollen varierar mellan olika företag, de är dock överens om att oftast gäller att ju större bolagen är desto mer internkontrollgranskning görs. En av respondenterna påpekar dock att det ibland inte blir aktuellt med någon granskning av den interna kontrollen överhuvudtaget om det saknas ordning i företaget. Här framkommer det att betydelsen av den interna kontrollen varierar med företagets storlek.

Revisorerna poängterar att om brister upptäcks i den interna kontrollen har företagen ingen skyldighet gentemot dem att åtgärda bristerna. Av FAR (2007) framkommer att det finns brister med intern kontroll, bland annat ledningens avvägning mellan kostnaden och nyttan samt att personer kan

kringgå den. Om revisorerna upptäcker brister i den interna kontrollen kan det givetvis få konsekvenser för revisionen. Om företaget haft en skyldighet att åtgärda det som uppdagas av revisorerna skulle revisorerna kunnat lägga ännu större vikt vid internkontrollgranskning.

Samtliga revisorer anser att ledningens inställning till intern kontroll på bolagen i stor utsträckning är positiv, dock framhåller en revisor att ledningen emellanåt tycker att intern kontroll kan bli en aning byråkratiskt. Ledningens inställning till intern kontroll påverkar ofta hela företagens inställning till det (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). Vi ser här att betydelsen av den interna kontrollen för revisorerna även kan komma att påverkas av bolagsledningarnas inställning. Om bolagen inte anser att det är viktigt med intern kontroll finns det en risk att deras kontroller är bristfälliga och medför att revisorn inte i lika stor utsträckning kan förlita sig på internkontroll granskning, utan i stället får använda sig av substansgranskning. Av FAR (1999) går att utläsa att revisorn måste göra en avvägning mellan de två nämnda granskningsmetoderna.

### **5.3 Management override**

Nedan analyseras vad respektive respondent lyft fram under intervjun när det gäller synen på att förhindra management override. Avsnittet avslutas med en sammanställning över vad som framkommit.

#### **5.3.1 Revisor A**

I RS 240 framgår det att om det inte finns något i revisionen som talar för att det förekommer oegentligheter på företaget har revisorn rätt att anta att allt är som det ska. Även om revisorn inte skulle upptäcka att det förekommer oegentligheter behöver inte det betyda att han/hon har gjort något fel (FAR, 2007). Revisor A anser att revisorer måste anta att allt är korrekt tills motsatsen är bevisad eftersom det annars hade varit väldigt frustrerande att tro att alla är brottslingar. A har varit med om att personer begått brott men anser inte att det är speciellt vanligt. Vidare framhåller A att det är svårt att skydda sig mot management override eftersom det är högt uppsatta personer som begår brott. AICPA (2005) påpekar att det är svårt att upptäcka och förhindra management override även för företagen. Likaså i RS 240 betonas det att det är svårt att upptäcka oegentligheter eftersom de ofta underbyggs av vilseledande åtgärder för att dölja det (FAR, 2007). Det åskådliggör att det mesta visar på att det är svårt att upptäcka och förhindra management override, både för företag och för revisorer. Dock framgår det av en artikel (Directors, 2005) att det finns vissa indikatorer som visar på en ökad sannolikhet för att management override förekommer. De omständigheter som framhålls är en hög omsättning på personal inom ledningen, när

revisorer har svårt att följa transaktioner och när intäkter och tillgångar till stor del bygger på uppskattningar. Av det går det att utläsa att revisorer vid dessa tillfällen borde vara extra uppmärksamma på att något kan vara felaktigt och då eventuellt öka omfattningen på revisionen.

För att försöka förhindra management override och andra bedrägerier kräver A uttalande från företagsledningen om den interna kontrollen och att de intygar att de lämnat all information samt att de följer tillämpliga lagar och regler. Av FAR (1999) framgår det att revisorn har till uppgift att bedöma risken för att oegentligheter figurerar i företaget. Dock finns det ingen möjlighet för revisorn att helt och hållet intyga att det inte förekommer. Till det här hör dock att granska utformningen av den interna kontrollen men det är ändå företagsledningen som har skyldigheten att se till att organisationen är uppbyggd på ett sådant sätt att fel kan förhindras i så stor utsträckning som möjligt. Av det här går det att utläsa att det finns vissa saker som revisorn kan göra och det handlar om att få tillgång till så mycket information som möjligt. Det bör troligen brista någonstans om det skulle vara så att oegentligheter förekommer.

A framhåller några nyckelåtgärder för att förhindra oegentligheter och det är att framför allt granska onormala och stora manuella bokningar i samband med bokslutet och balansdagen. A anser att det runt årsbokslutet finns större möjligheter att manipulera redovisningen. Även om ledningen verkar ha insett allvaret finns det ändå de som har lyckats manipulera då de "har gjort det på ett intelligent sätt" menar A. Av RS 240 framgår att eftersom ledningen har det huvudsakliga ansvaret för den interna kontrollen finns det alltid en risk för att de kan gå över den interna kontrollen som syftar till att hindra att oegentligheter begås av andra anställda (FAR, 2007). Genom att granska onormala transaktioner skulle det öka möjligheten att upptäcka att det förekommer, dock medför det inte att det förhindras. I likhet med vad som framgår av RS 240 så har inte revisorerna heller något ansvar att förhindra förekomsten av management override (FAR, 2007).

A anser att det största hindret för att förhindra management override är att någon som har för avsikt att begå brott planerar det på "ett smart sätt". Det revisorerna kan göra är enligt A att se till att företagen har en bra kontrollmiljö och sedan själva genomföra ytterligare granskningar så att ingen har mixtrat med den interna kontrollen i samband med bokslutet. Enligt COSO's modell för intern kontroll är tydligt definierade beslutsvägar, befogenheter och ansvar viktiga bitar i kontrollmiljön. Även ledningsfilosofin har stor inverkan på företagets inställning till intern kontroll (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). Om revisorerna kan se till att det här finns borde risken för management override minska eftersom färre då skulle våga ta brottsliga vägar. Gör revisorn även ytterligare granskningar

skulle det öka risken för att bli upptäckt. I RS 240 framgår det att en grundlig revision kan verka avskräckande (FAR, 2007).

A anser att god revisionssed till största del syftar till ett uttalande om företagets årsredovisning, dock har det kommit in mer om bedrägerier i samband med revisionen på grund av de skandaler som ägt rum. A kopplar det till att det idag ingår en del uppgifter i revisionen som inte fanns förut. Mycket som SOX har fört med sig rör intern kontroll och därför har fler åtgärder kommit att falla på revisorer, främst i samband med revision av större företag. Att det saknas en klar definition på vad god revisionssed är beror på att lagstiftaren inte vill begränsa revisionen (FAR, 2007). Det kan vara anledningen till att det, som enligt A, tillkommit en del uppgifter till revisorerna. Det skulle också innebära en möjlighet att lägga in mer ansvar på revisorerna, vilket både kan vara positivt och negativt. Ökade arbetsuppgifter skulle eventuellt leda till en ökad möjlighet att förhindra management override, dock skulle det innebära en ökad tidspress och belastning på revisorerna. För närvarande framkommer, som tidigare nämnts, av FAR (2007) att revisorerna inte är ansvariga för att förhindra oegentligheter.

### **5.3.2 Revisor B**

Enligt AICPA (2005) ökar risken för management override när ledningen har krav på sig att uppvisa goda resultat och det kan resultera i att till exempel intäkter hänförs till fel perioder. Revisor B har stött på den här problematiken med att företag bokfört sina intäkter felaktigt, dock menar B att det var relativt enkelt att upptäcka som revisor. Det visar på att revisorn kan bidra till upptäckter av denna form av felaktigheter, vilka också kan förhindras genom revisorns ingripande. B ser en svårighet i att upptäcka aktiviteter som hamnar utanför redovisningen, detta uppmärksammas även i FAR (1999) där det poängteras att det inte finns möjligheter för revisorn att helt säkerställa att oegentligheter förekommer, framförallt i de fall det rör sig om transaktioner som inte finns med i redovisningen. B menar att det då kan vara rena tillfälligheter som gör att det hittas.

B upplever att det som revisor finns en viss möjlighet att förhindra management override, men att om personer verkligen är ute efter att luras så går det även att ta sig förbi revisorerna. B ser dock att det många gånger kommer fram förr eller senare och tror samtidigt inte att problemet är särskilt vanligt. För att minska risken för förekomsten av oegentligheter tycker B att det är viktigt att bolagen själva har regler för bland annat tecknande av avtal, godkännande och attester. Av COSO's modell framgår det att bolagen har till uppgift att se till att till exempel manualerna och riktlinjerna som finns i bolaget är tydliga (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). B anser att det är bra

om det finns ett regelverk som genomsyrar bolaget, vilket också ofta är fallet i större bolag. Här är det uppenbart att ett stort ansvar åligger bolaget självt att se till att det först och främst finns regler och att dessa sedan tydligt kommuniceras och präglar organisationen.

Enligt B är det också väsentligt att företagen gör ordentliga bokslut varje månad så att revisorerna kan ha löpande koll på redovisningen, men B poängterar att det går att fuska även med det. Använder sig revisorerna av intervjuer för att granska rådande förhållanden i företaget menar B att det ligger en risk i att människor inte talar sanning. I RS 240 står det att om revisorn vid sin granskning finner att det förekommer oegentligheter som bedöms påverka årsredovisningen ska ytterligare granskning göras. Det kan också bli aktuellt att diskutera det med företagsledningen och revisorn ska särskilt beakta hur pass tillförlitliga ledningens uttalanden kan anses vara (FAR, 2007). Det som går att utläsa av det här är att det i revisorns arbetsuppgifter ingår att bedöma människors trovärdighet, vilket kan vara en svår uppgift.

Av RS 400 framkommer att i kontrollmiljön ingår till exempel ledningens filosofi och sätt att leda verksamheten (FAR, 2007). B ser det som ett hinder att kunna förhindra oegentligheter i de fall det råder en dålig ledning och styrning i bolagen. Även en slappare företagskultur kan vara en bidragande orsak till förekomsten av oärligheter och B kan se ett visst samband mellan typen av företag och rådande företagskultur. I verkstadsföretag är det ofta strukturerat medan nyare branscher tenderar att ha en något slappare företagskultur. Det framgår som en aning oroväckande att nya företag som växer fram har en slappare kultur då utvecklingen visar på att intern kontroll ökar i betydelse. B upplever just att det lagts större vikt vid internkontrollgranskningen under senare år, vilket B kopplar till de skandaler som skett under 2000-talet. Skandalerna har också enligt B fört med sig att revisorerna fått helt andra krav på sig de sista åren. Vidare anser B att förhindra management override täcks in i god revisionssed, men att tiden inte är tillräcklig för att upptäcka det. B gör en koppling till det faktum att granskningen sker mycket på ytan, men om det fanns mer tid till förfogande skulle en djupare granskning vara möjlig. Det förefaller alltså som om de högre kraven på revisorerna inte är förenliga med den tid som finns tillgänglig.

### **5.3.3 Revisor C**

I RS 240 står det att om revisorn vid granskningen hittar bevis för att det förekommer oegentligheter och fel ska han/hon först bedöma om det påverkar årsredovisningen. Om så är fallet behöver ytterligare granskning göras. Består misstankarna även efter den extra granskningen ska revisorn

vända sig till företagsledningen för att diskutera det (FAR, 2007). Revisor C har stött på fall där oegentligheter uppdagats och enligt C handlar det om att identifiera aktiviteter som utförs av enskilda individer utan att någon annan kontrollerar eller godkänner det. Vidare menar C att om revisorn uppmärksammar sådana brister ska det kommuniceras till bolaget om att det borde rättas till. Rör det sig om viktiga åtgärder vänder sig C direkt till styrelsen i företaget och rekommenderar dem att åtgärda problemen. Här framkommer det att revisorns roll ligger i att ha en dialog med företaget och att det är upp till företaget att åtgärda bristerna. Det framgår också av RS 240 att revisorerna inte har ansvar att förhindra oegentligheter utan det ligger snarare en förhoppning i att deras revision kan få en avskräckande verkan (FAR, 2007).

Problemet med management override är enligt C inte särskilt vanligt i Sverige, men C tror däremot att det kan vara mer vanligt förekommande i till exempel USA. Det grundar C på att i Sverige råder ett klimat där vi generellt inte har så omfattande instruktioner och rutiner, till skillnad mot USA där det råder det motsatta. Vidare menar C att i USA tenderar man att lita mindre på varandra än vad som är fallet i Sverige och att minskad tillförlit på varandra kan leda till ökad risk för att problemet uppstår. Det kan anses vara aningen anmärkningsvärt då teorin visar på att en av nyckelåtgärderna för att förhindra det är just att bibehålla en skeptisk attityd till bedrägerier, det vill säga vara medvetna om risken för att det förekommer (Directors, 2005).

Enligt C krävs för att förhindra management override att bolagen har kontroller för att övervaka aktiviteterna som sker. C framhåller också att ju högre upp i organisationen som man kommer desto svårare blir det att kontrollera allt som sker. Det beror på att det rör sig om färre personer som kontrollerar varandra samtidigt som högre uppsatta ofta betros att göra fler saker själv. Som Riahi-Belkaoui (2004) påpekar kan det finnas tillfällen då personer i ledningen känner press på sig att öka resultatet och de kan då komma att ta till otillåtna medel för att uppnå det. C anser att personer högt upp i organisationen, som är tillräckligt smarta, får utrymme att syssla med bedrägerier, men betonar samtidigt att det troligen upptäcks förr eller senare. Det framgår alltså här att risken för oegentligheter blir mer påtaglig högre upp i organisationen, vilket är beklagligt då konsekvenserna av högre uppsattas handlingar sannolikt blir större än vad som vore fallet om någon på en lägre nivå ägnade sig åt oärligheter.

C ser inte att god revisionsred omfattas av att förhindra management override med tanke på att revisorns uppgift inte ligger i att upptäcka bedrägerier. Dock betonar C att om det rör sig om väsentliga saker som har en påverkan på bokslutet då är det revisorns ansvar att upptäcka det. Av FAR (2007) framkommer att vad som egentligen omfattas av god



revisionsned åligger domstolen att bedöma och lagstiftaren menar att anledningen till varför det inte ges en exakt förklaring till begreppet är att man inte vill begränsa revisorns granskning. Det framstår som aningen diffust och det ligger med andra ord en tolkning i vad som egentligen täcks in i begreppet, vilket måste försvåra för revisorerna.

Om företagen har en felaktig inställning och förståelse för den interna kontrollen anser C att det är ett hinder för att förhindra management override. Det är enligt C viktigt att företagen inser betydelsen av intern kontroll och C upplever att det lagts en större fokusering på intern kontroll bland annat på grund av de företagsskandaler som skett. Det framstår som en positiv utveckling då det är ett steg i rätt riktning för att uppmärksamma förekomsten av oegentligheter.

### 5.3.4 Revisor D

AICPA (2005) påpekar att riskerna för management override ökar om ledningen har höga krav på sig att nå ekonomiska mål. Revisor D anser att företag som går dåligt vill framhäva det positiva medan företag som går bra försöker dra ner resultatet. Dock menar D att det ofta går att lösa inom lagarnas ramar genom att det diskuteras med revisorn. I mindre bolag däremot eller högt upp i större bolag är det alltid en risk att ledningen sätter sig över den interna kontrollen eller fifflar med redovisningen eftersom det saknas personer som kontrollerar dem. AICPA (2005) är också inne på det spåret och menar att just management override är Akilleshälen för att förhindra bedrägerier. Även D anser att det inte är storleken på företagen som är avgörande för om management override förekommer och tror inte heller att problemet i sig är speciellt vanligt.

D anser att det är svårt som revisor att förhindra management override eftersom de alltid kommer in i efterhand och kan endast upptäcka om det hänt något. D menar vidare att det även är nästintill omöjligt att fånga upp avsiktliga fel med intern kontroll och revision. Det beror på att personen som ägnar sig åt oärligheter har kommit på ett sätt att gå runt kontrollerna. I RS 240 påpekas det att revisorer inte heller är ansvariga för att förhindra oegentligheter. Vidare framhålls det att avsiktliga fel är svåra att hitta just på grund av att de är avsiktliga och ofta döljs av andra efterföljande åtgärder (FAR, 2007). D försöker ändå arbeta framåtriktat och ge råd till företagen om hur den interna kontrollen kan förbättras. Vidare menar D att det gäller att ha en bra kontakt med ledningen så att de kan berätta hur de gör för att bra kontroll över företaget. Av FAR (1999) framgår det att revisorn ska ha en rådgivande funktion i samband med den interna kontrollen, men inte fastställa om nivån är tillräckligt utan det är ledningens ansvar. Det visar att D tar på sig den uppgift som krävs av gällande sed och är medveten om hur

rollfördelningen är mellan revisor och företagsledning. Det borde rimligen öppna upp för en fungerande kommunikation mellan dessa aktörer och bidra med förutsättningar för en väl fungerande intern kontroll.

Enligt COSO's modell för intern kontroll (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005) och FAR (2007) är kontrollmiljön en viktig del i den interna kontrollen. Ledningens inställning till intern kontroll och etik har betydelse för hela företaget. Även D anser att det är bland det viktigaste för att allt ska fungera och även det största hindret för att det inte fungerar. D menar att om ledningsfilosofin är att inte bry sig om intern kontroll så kommer övriga anställda ha samma inställning. Det kan betyda att risken för management override är betydligt större i de företag där ledningen är slapphänta med den interna kontrollen. Därför är det viktigt som revisor att se till att ledningen förstår vikten av att ha en god ordning i företaget eftersom det är ledningen som har det huvudsakliga ansvaret.

D anser inte att förhindra management override täcks in i god revisionsred men att en revisor kan ge synpunkter till företagen. D påpekar dock att revisorer har en viss del i att förhindra det eftersom de har skyldigheten att anmäla brott men framhäver att det måste finnas en gräns för vilket ansvar som kan åläggas revisorer. Eftersom det inte finns någon uttalad förklaring till vad som ingår i god revisionsred (FAR, 2007) kan det antas att mer kommer att läggas in i begreppet i framtiden. Exempel på att det har utökats kan härledas till att D menar att det skett en ökad fokusering på intern kontroll den senaste tiden, vilket kopplas ihop med Enronskandalen. Även teorin visar på en ökad fokusering på intern kontroll genom både Koden och SOX (Deloitte, 2007).

Syftet med revisionen är till största del att revisorn ska uttala sig om årsredovisningen men för att göra det krävs en bra kunskap om företaget och dess olika system (FAR, 1999). D poängterar att då revisorer inte har ett arbete som poliser kan inte uppgiften att förhindra management override läggas på deras axlar. De har istället till uppgift att se huruvida företagets interna kontroll ligger på en bra nivå sett till revisionen. Skulle någon sätta sig över den interna kontrollen anser D att det är mycket svårt att upptäcka och förhindra.

## 5.4 Sammanställning

Tre av de fyra respondenterna har varit med om fall där management override förekommit, dock gör samtliga revisorer bedömningen att problemet inte är särskilt vanligt. Det är naturligtvis positivt då det i de fall det förekommer kan få långtgående konsekvenser och många inblandade kan

drabbas, såväl de anställda som ägarna. I revisorernas försök att förhindra management override framkommer att de kan försöka påverka företagets inställning till intern kontroll. Då framförallt ledningens inställning till intern kontroll är av betydelse då den enligt COSO's modell påverkar inställningen i hela bolaget (FAR & Svenskt Näringsliv, 2005). En av revisorerna framhåller att ett sätt att förhindra även kan vara att granska onormala och stora transaktioner i samband med boksluten.

Revisorerna anser att det är svårt att förhindra management override med tanke på att det är de högst uppsatta personerna i bolagen som är inblandade och att dessa i sin tur inte har så många som kontrollerar dem. En av respondenterna uttrycker att personer som är högt upp i organisationen ofta ges ett större förtroende att utföra aktiviteter själv. Även AICPA (2005) menar att det alltid råder en risk för management override eftersom det är just ledningen som har ansvaret för den. En av revisorerna påpekar att ett stort hinder för att förhindra management override ligger i att revisorerna ofta kommer och granskar i efterhand och då endast har möjlighet att upptäcka det. En annan åsikt är att revisorerna har en viss möjlighet att förhindra management override men att om någon verkligen har för avsikt att begå oegentligheter går det att ta sig förbi även revisorerna.

Det råder delade meningar om huruvida förhindra management override täcks in i god revisionssed. En revisor är av uppfattningen att det gör det men att det saknas tid för att kunna upptäcka, medan en annan revisor är av åsikten att det inte täcks in på grund av att det inte åligger dem att upptäcka bedrägerier. Ytterligare åsikter som framkommer är att en respondent upplever det som att förhindra management override delvis täcks in i god revisionssed då revisorerna faktiskt har en skyldighet att anmäla brott. Av teorin framkommer att god revisionssed inte har getts en exakt innebörd då lagstiftaren inte har velat begränsa revisorernas granskning (FAR, 2007). Här görs det uppenbart att otydligheten av god revisionssed leder till skillnader i praktiken. Dock ges revisorerna en större möjlighet att granska och arbeta med det som de anser är av betydelse för revisionen.

Samtliga respondenter anser att det lagts större fokus på intern kontroll under de senaste åren och de ser det som en följd av de företagsskandaler som skett. Två av respondenterna tycker också att det har föranlett större krav på dem som revisorer.

## 6. Slutsatser

*I kapitlet besvaras först våra problemformuleringar, sist i avsnittet tydliggörs uppsatsen bidrag och efter det följer förslag på fortsatt forskning.*

### 6.1 Problemformuleringarna besvaras

Nedan följer de slutsatser som dragits inom respektive problemformulering. Sist i avsnittet följer en konklusion av uppsatsen teoretiska och praktiska bidrag.

- Vilken betydelse har bolagens interna kontroll för revisionen?

Vi har funnit att revisorerna inledningsvis vid revisionen tenderar att lägga ner mycket tid på att förstå den interna kontrollen i företagen. Förståelsen erhålls ofta genom att revisorerna genomför intervjuer med företagen. Bedömer revisorerna att den interna kontrollen är bra kan de lägga större vikt vid den eftersom de då kan lita på kontrollerna. Om revisorerna finner att de interna kontrollsystemen inte är tillförlitliga betyder det att de istället lägger större vikt vid substansgranskning. Företagen har inte några skyldigheter att åtgärda de brister som revisorerna upptäcker i de interna kontrollerna. Skulle revisorerna ha möjligheten att vidta sanktioner mot företagen, kunde den interna kontrollen få en starkare ställning vid revisionen. Vi ser att både revisorer och företag kunde vinna på det eftersom revisionen skulle bli mer effektiv samtidigt som revisionskostnaderna för företagen skulle hållas nere.

Revisorerna testar årligen den interna kontrollen i företagen, dock påverkar företagets storlek hur mycket tid som läggs ner på testningen. Företagens storlek påverkar också avvägningen mellan internkontroll- kontra substansgranskning. Ofta gäller att ju större bolagen är desto mer används internkontrollgranskning, men det förutsätter att företagen har ett väl fungerande kontrollsystem. Vi ser här att betydelsen av intern kontroll ökar med bolagens storlek. I mindre bolag är det sällan aktuellt med intern kontroll, men å andra sidan blir inte substansgranskningen lika omfattande som i större bolag.

Det har framkommit att ledningens inställning till intern kontroll påverkar kvaliteten på den och på så vis blir avgörande för hur stor betydelse revisorn lägger på den interna kontrollen. Det har visat sig att revisorerna bedömer att ledningens inställning till intern kontroll oftast är bra. Revisorerna ska vid granskningen av den interna kontrollen uppmärksamma brister i den och meddela dessa brister till ledningen i bolagen. Eftersom det är ledningen som

underrättas ligger ansvaret på dem att åtgärda bristerna. Det vi kan utläsa är att betydelsen som revisorerna kan tillmätta den interna kontrollen även är beroende av ledningens attityd till den. Om ledningen håller en slappare attityd till intern kontroll anser vi att det ger indikationer till revisorerna att uppmärksamma riskerna för management override. Det här problemet diskuteras nedan.

- Vad kan revisorerna göra för att förhindra management override of internal controls?

Det har framkommit att revisorernas möjligheter att förhindra management override är begränsade eftersom det är högt uppsatta personer som begår oegentligheter. Det som revisorerna ändå kan göra är att få företagsledningarna att förstå betydelsen av intern kontroll och att granska onormala och stora transaktioner i samband med företagets årsbokslut. Vi ser därför att revisorerna, som trots allt har en stor inblick i företagen, inte heller kan göra särskilt mycket åt problemet. Om revisorerna skulle ha mer tid till förfogande skulle säkert möjligheterna att förhindra det öka, men kostnaden för en utökad revision måste naturligtvis ställas mot nyttan eftersom det har framkommit att problemet inte är särskilt vanligt i bolagen. Med tanke på att tre av våra respondenter har stött på management override anser vi ändå att det är ett förekommande problem i praktiken. Det vi kan ifrågasätta är huruvida revisorerna faktiskt har upptäckt ”allt” som kan tänkas ha förekommit. Det kan hända att problemet är vanligare än det ges av.

Revisorerna har påpekat att det finns stora hinder som försvårar förhindrandet av management override. Några av dessa är att revisorerna granskar bolagen i efterhand och då endast kan upptäcka om något är fel samt att de som verkligen har ett bedrägligt beteende har möjligheten att gå förbi revisorerna. Ytterligare en aspekt som spelar in på möjligheten att förhindra management override är revisorernas tidsbegränsning. Det som är positivt i sammanhanget är att revisorerna menar att oegentligheter ofta kommer fram förr eller senare. Vi ser att revisorerna har en möjlighet att upptäcka det men att förhindra oegentligheter är betydligt svårare.

Vi har funnit att åsikterna kring huruvida förhindra management override ingår i god revisions sed eller inte går isär, tre av fyra revisorer anser att det inte täcks in. Då det inte är uttryckligen klarlagt att revisorer ska förhindra management override upplever vi att det finns en tendens till att revisorerna inte heller är villiga att ta på sig ansvaret. Dock har det framhållits att det på senare tid kommit att åläggas större krav på revisorerna i samband med den ökande fokuseringen på intern kontroll. Revisorerna anser emellertid inte att förhindra management override ingår i de ökade kraven.

## **Uppsatsens bidrag**

Uppsatsens bidrag är att vi har visat på att betydelsen som revisorerna kan tillskriva den interna kontrollen är beroende av ledningens attityd till den. Vidare kan den interna kontrollens betydelse vid revisionen stärkas om revisorerna ges möjligheten att vidta sanktioner mot företagen om brister i den interna kontrollen inte åtgärdas. Vi har även funnit att revisorerna bedömer sina möjligheter att förhindra management override som små, och då de inte ser det som sitt ansvar vill de inte heller ta på sig uppgiften. Ytterligare insikter är revisorernas begränsningar i att förhindra det ligger i att de reviderar bolagen i efterhand samt att det inte finns tillräckligt med tid för det.

## **6.2 Förslag på fortsatt forskning**

Vi har fokuserat på att se problemet med management override ur ett revisorsperspektiv. Andra intressanta vinklar är att se hur lagstiftare och ägare ser på möjligheten att komma åt denna typ av bedrägeri. Vidare ser vi att det vore möjligt att undersöka hur företag ser på intern kontroll och hur de bedömer möjligheten att hantera problemet med management override. En annan fråga som uppkommer i sammanhanget är om det går att kontrollera det som sker i små bolag och enmansföretag, där vi ser att det finns en större risk för management override.

I vår studie har det framkommit att det fokuserats mer och mer på intern kontroll och att revisorerna har fått större krav på sig till följd av de företagsskandaler som skett. Det skulle vara intressant att om några år undersöka huruvida kraven på revisorerna har ökat ytterligare samt följa upp om betydelsen av intern kontroll har ändrats eller inte. I media har det framkommit att management override kan få stora konsekvenser för många berörda, däribland aktieägare och investerare. Ett möjligt undersökningsområde är att ta reda på hur dessa intressenter ser på den interna kontrollens betydelse i bolagen och om den vägs in vid beslutsfattande om framtida investeringar.

## 7. Källförteckning

AICPA (2005) *Management override of internal controls: The Achilles' heel of fraud prevention*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

Alvesson, Mats, Sköldbberg, Kaj (1994) *Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur

Andersen, Heine (1994) *Vetenskapsteori och metodlära – en introduktion*. Lund: Studentlitteratur

Andersen Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur

Backman, Jarl (1998) *Rapporter och uppsatser - Hur man söker, skriver och läser vetenskapliga dokument*. Lund: Studentlitteratur

Balans (2004) *Ett samtal om attitydförändringar*. Balans nr 12 Stockholm: FAR Förlag AB

Balans (2006) *Oegentligheter – företagsledningens ansvar och revisorns granskning*. Balans nr 12 Stockholm: FAR Förlag AB

Boatright, John, R (2003), *Ethics and the Conduct of Business*, Uppl. 4, Pearson Education Inc.

Bolagsstyrningskollegiet (2007) *Svensk kod för bolagsstyrning* (Elektronisk) Tillgänglig:  
[http://www.bolagsstyrningskollegiet.se/files/docs/Svensk\\_kod\\_för\\_bolagsstyrning.pdf](http://www.bolagsstyrningskollegiet.se/files/docs/Svensk_kod_för_bolagsstyrning.pdf) (Läst: 2007-03-27)

CNN (2007) *Notorious workplace scandals* (Elektronisk) Tillgänglig:  
<http://www.cnn.com/2007/US/Careers/03/12/cb.scandal/index.html>  
Publicerad 12 mars 2007 (Läst: 2007-04-19)

Deloitte (2007) *Svensk kod för bolagsstyrning* (Elektronisk) Tillgänglig:  
[www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D89404,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D89404,00.html) (Läst: 2007-03-27)

Directors (2005) *Consider management override as a risk*. Credit Union Directors News Letter, September 2005 vol. 29 issue 9

FAR (1999) *REVISION- Vad är det?* Stockholm: FAR Förlag AB

FAR (2007) *FAR:s Samlingsvolym 2007- del 2*. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR & Svenskt Näringsliv (2005) *Styrelsens rapport om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen – Vägledning till Svensk kod för bolagsstyrning*.

Hartman, Jan (2004) *Vetenskapligt tänkande – från kunskapsteori till metodteori*. Lund: Studentlitteratur

Isacsson, Torbjörn (2003) *Skandia leder Skandalallsvenskan* (Elektronisk) Dagens Industri 10 oktober Tillgänglig: [www.di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fO%3dIndex%26ArticleId%3d2003%5c10%5c11%5c89123](http://www.di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fO%3dIndex%26ArticleId%3d2003%5c10%5c11%5c89123) (Läst: 2007-03-27)

Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur

Patel, Runa, Davidsson, Bo (2003) *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur

Riahi-Belkaoui Ahmed (2004) *Accounting Theory*. Storbritannien: Thomson Learning

SOX-online (2007) Coso-cube (Elektronisk) Tillgänglig: [http://www.sox-online.com/picts/coso\\_cube-old.gif](http://www.sox-online.com/picts/coso_cube-old.gif) (Läst: 2007-05-31)

Wikipedia (2007) *Enron* (Elektronisk) Tillgänglig: <http://sv.wikipedia.org/wiki/Enron> (Läst: 2007-04-04)



## Bilaga

### Bilaga 1 – Intervjuguide

#### Intern kontroll

- Hur gör ni för att få den kunskap om intern kontroll som krävs för revisionen?
  - Finns det något bästa sätt eller något mest effektivt sätt?
- Hur ofta revideras/kontrolleras den interna kontrollen?
- Hur stor vikt läggs på den interna kontrollen av den totala revisionen?
- Om brister upptäcks i den interna kontrollen, vilka skyldigheter har företaget gentemot er att åtgärda bristerna?
- Hur brukar ledningens inställning vara till intern kontroll?

#### Management override

- Hur ser du på problemet med management override? Har du stött på det?
- Hur ser ni på er möjlighet att förhindra management override?
- Vilka nyckelåtgärder tror ni är lämpliga att ta till för att förhindra det?
- Vilka är de största hindren för att förhindra management override?
- Anser ni att förhindra management override täcks in i god revisionsred?

Har du något som du vill tillägga utöver det som tagits upp?

## Högskolan i Borås

Högskolan i Borås bildades i samband med högskolereformen 1977. Högskolans textila utbildningar har dock sitt ursprung redan i den Tekniska Väfskolan från 1866.

Idag är Högskolan i Borås en nationell högskola med studenter från hela landet. Högskolan i Borås ger utbildningar inom följande ämnesområden; biblioteks- och informationsvetenskap, textil, teknik, barn- och ungdomspedagogik samt data/informatik och ekonomi.

Forskning och utvecklingsarbete är en expanderande del av högskolans verksamhet. En viktig del i detta arbete är en nära samverkan med företag, statliga myndigheter och kommuner både i Sverige och utomlands.

## Institutionen för data- och affärsvetenskap

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger utbildningar inom följande två områden: ekonomi och informatik. Samverkan mellan institutionens ämnen har lett till unika utbildningsprogram, i första hand magisterutbildningar som bygger på ämneskombinationen informatik och företagsekonomi.

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger följande utbildningar: Civilekonomutbildning 120/160 poäng, Dataekonomutbildning 120/160 poäng, Systemarkitekturutbildning 120/160 poäng, Systemvetarutbildning 120/160 poäng. Fastighetsmäklarutbildning 80 poäng, Event Management 80 poäng, Magisterutbildning i entreprenörskap och affärsdesign, Magisterutbildning i direktmarknadsföring 121-160 poäng Kandidat-/magister-utbildning i företagsekonomi 81-120/160 poäng samt Kandidat-/magister-utbildning i informatik 81-120/160 poäng

Därutöver erbjuder institutionen fristående kurser ekonomi, juridik och informatik.

### För mer information:

Högskolan i Borås  
501 90 Borås  
Tel 033-435 40 00  
Fax 033-435 40 03  
E-post: [Info@hb.se](mailto:Info@hb.se)  
Internet: <http://www.hb.se>