



**Intern styrning
och kontroll
över den finansiella
rapporteringen
– en vägledning
för mindre publika bolag**

COSO – Intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen
– en vägledning för mindre publika bolag (del 1)
Nr 3 i Internrevisorernas skriftserie med översatta COSO-dokument

Tidigare utgivna COSO-dokument:

Nr 1 COSO – Intern styrning och kontroll – sammanhållet ramverk

Nr 2 COSO – Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk

*Copyright © 2006 by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
1234567890 MC&D 09876*

*All rights reserved. For information about reprint permission and licensing please visit
www.aicpa.org/copyright.htm or telephone AICPA at 1-888-777-7077.*

Inledning

Detta är en svensk översättning av sammanfattningen av COSO-dokumentet "Intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen – en vägledning för mindre publika bolag". Dokumentet utkom på engelska i juni 2006. Översättningen är auktoriserad av COSO.

Dokumentet från 2006 bygger på COSO:s grundläggande dokument om intern styrning och kontroll som gavs ut redan 1992 och har accepterats som de facto standard världen över. Även detta dokument sammanfattning har översatts till svenska och tidigare publicerats i denna serie av COSO-dokument. Det nya dokumentet begränsar analysen av intern styrning och kontroll på två sätt. Den omfattar bara finansiell rapportering. Det kan förklaras med de ökade kraven på finansiell redovisning i spåren efter Sarbanes-Oxley Act (dvs. krav på bolag noterade på NASDAQ eller New York Stock Exchange). Den avser dessutom endast mindre publika bolag. Det senare signalerar både mer begränsade resurser för allt utanför kärnverksamheten samtidigt med behovet av "kringresurser" för att efterleva den nya lagstiftningens krav på börsintroducerade företag i USA. Denna "kniptång" ställer ordentliga krav på slimmade och skräddarsydda lösningar på den interna styrningen och kontrollen. Hur man ska hitta sådana lösningar är det viktigaste syftet med det nya COSO-dokumentet.

Det finns mycket matnyttigt att hämta för en svensk publik i dokumentets diskussion av verkningfulla och kostnadseffektiva lösningar på den interna styrningen och kontrollen. Därför bör man inte bara läsa sammanfattningen utan även de övriga delarna. Där förklaras mer utförligt vad man kan överväga, t.ex. att bara granska det som förändrats under året, en tydligare koppling av kontrollfrågorna till företagets mål, begränsad dokumentation, dra nytta av mindre företags kortare avstånd mellan ledning och produktion, automatiserade IT-kontroller m.m. Dessutom presenteras en lista på 20 grundläggande principer eller nyckelpunkter, som för många organisationer kan utgöra en snabbare väg till de "heta" frågorna för en bättre intern styrning och kontroll. I dokumentets del II (Volume II på engelska), finns mer detaljerade beskrivningar av vad de 20 nyckelpunkterna kan innebära med exemplifieringar. I Volume III, på engelska, finns exempel på checkfrågor för att utvärdera den interna styrningen och kontrollen av den finansiella rapporteringen utifrån nyckelpunkterna. Dokumentet med dess olika delar kan köpas via COSO:s hemsida (www.coso.org).

Trots ett finansiellt fokus på den interna styrningen och kontrollen i detta dokument kan det vara ett stöd för både den allmänna interna styrningen och kontrollen och för andra organisationer än mindre publika bolag. Skälet härför är den givande diskussionen om hur intern styrning och kontroll kan koncentreras och underlättas på olika sätt och de 20 nyckelpunkterna. I båda fallen går det att hitta liknande tillämpningar utanför den finansiella rapporteringen och utanför kretsen av mindre börsföretag.

Torbjörn Wikland

Ansvarig inom Internrevisorerna för översättningen

Maj 2008

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

Board Members

Larry E. Rittenberg
COSO Chair

Mark Beasley
American Accounting Association

Nick Cyprus
Financial Executives International

Charles E. Landes
*American Institute of Certified
Public Accountants*

David A. Richards
The Institute of Internal Auditors

Jeffrey Thomson
Institute of Management Accountants

PricewaterhouseCoopers LLP

Author

Principal Contributors

Miles Everson (*Project Leader*)
Partner
New York City

Frank Martens
Director
Vancouver, Canada

Frank Fabrizio
Partner
Philadelphia

Tom Hyland
Partner
New York City

Paul Tarwater
Partner
Dallas

Marc Cohen
Senior Manager
Boston

Erinn Hansen
Senior
Philadelphia

Mario Patone
Manager
Philadelphia

Chris Paul
Manager
Boston

Shurjo Sen
Senior Associate Manager
New York City

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

Project Task Force to COSO

Guidance

Deborah Lambert (Chair)
Partner
Johnson, Lambert & Co.

Christine Bellino
Jefferson Wells International, Inc.
University of Tennessee

Joseph V. Carcello
Professor of Accounting

Rudolph J.J. McCue
WHPH, Inc.

Douglas F. Prawitt
Professor of Accounting

Malcolm Schwartz
CRS Associates LLC

Members at Large

Carolyn V. Aver
CFO
Agile Software Corporation

Kristine M. Brands
Director of Financial Systems
Inamed, A Division of Allergan

Serena Dávila
Director for Private Companies
& Small Business
Financial Executives International

Gus Hernandez
Partner
Deloitte & Touche, LLP

Brian O'Malley
Chief Audit Executive
Nasdaq

Andrew Pinnero
JLC/Veris Consulting LLC

Pamela S. Prior
Director of Internal Control
& Analysis
Tasty Baking Company

James K. Smith, III
Vice president & CFO
Phonon Corp.

Dan Swanson
President and CEO
Dan Swanson & Associates

Dominique Vincenti
Director of Professional Practice
The Institute of Internal Auditors

Kenneth W. Witt
American Institute of Certified
Public Accountants

Observer

Jennifer Burns
Professional Accounting Fellow
Securities and Exchange Commission

Sammanfattning för ledningen – Executive Summary

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) gav 1992 ut Intern styrning och kontroll – ett sammanhållet ramverk (Internal Control – Integrated Framework) för att hjälpa företag och andra organisationer att bedöma och förbättra sina interna styr- och kontrollsystem. Sedan dess har *Ramverket* erkänts av företagsledningar, styrelsemedlemmar, tillsynsmyndigheter, standardiseringsinstitutioner, professionella organisationer och andra som ett passande och utförligt *Ramverk* för intern styrning och kontroll.

Förändringar har även skett inom finansiell rapportering och berörda lag- och tillsynsområden. Särskilt betydelsefullt var att Sarbanes-Oxley Act antogs som amerikansk lag under 2002. Av dess bestämmelser kräver Section 404 att företagsledningen i publika bolag årligen bedömer och rapporterar om effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen över den finansiella rapporteringen.

Med denna utveckling och den tid som gått förblir *Ramverket* inte mindre relevant idag och används av företagsledningen i publika bolag, stora som små, för att uppfylla kraven i Section 404. Många företag har dock fått erfara oväntat höga kostnader, samtidigt som mindre bolag ställts inför särskilda utmaningar i implementeringen av Section 404.

Detta dokument varken ersätter eller modifierar *Ramverket*, utan ger snarare vägledning till dess användning. Det riktas till mindre publika bolag – även om det är användbart för större bolag – i dess användning av *Ramverket* vid planeringen och implementeringen av kostnadseffektiv intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen. Även om vägledningen främst är utformad för att hjälpa företagsledningen

att etablera och upprätthålla en effektiv intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen, så kan den för företagsledningen även vara användbar för att utifrån de anvisningar för bedömning som tillsynsmyndigheter tillhandahåller, bättre bedöma effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen.

Denna rapport består av tre delar. Den första består av denna *Sammanfattning för ledningen*, som ger en övergripande sammanfattning för bolagens styrelser och högre chefer.

Den andra ger en överblick av intern styrning och kontroll över finansiell rapportering i mindre bolag, inklusive beskrivningar av bolagens särdrag och hur de påverkar den interna styrningen och kontrollen, utmaningar som mindre bolag står inför och hur företagsledningen kan använda *Ramverket*. Tjugo grundläggande principer eller nyckelpunkter presenteras framtagna ur *Ramverket* tillsammans med till dem knutna egenskaper, angreppssätt och exempel på hur mindre bolag kan applicera principerna på ett kostnadseffektivt sätt.

Den tredje innehåller illustrativa verktyg för att hjälpa företagsledningen i utvärderingen av intern styrning och kontroll. Chefer kan använda de illustrativa verktygen för att bedöma huruvida företaget på ett effektivt sätt har applicerat principerna.

Högre chefer kan antas finna *Sammanfattningen för ledningen* och kapitlet *Översikt* i del 2 av särskilt intresse och kanske refererar till några av de följande kapitlen vid behov. Andra chefer kan komma att använda del 2 och 3 som referensskällor för vägledning i frågor av särskilt intresse.

Kännetecken för "mindre" bolag

Även om det finns en tendens att vilja göra en klar åtskillnad i definitionen av bolag som är små, mellanstora eller stora så ger denna vägledning inte sådana definitioner. Termen "mindre" används istället för "små" bolag för att antyda att denna vägledning riktar sig till ett brett urval av bolag. Fokus ligger på bolag som har många av följande kännetecken:

- Färre affärsområden och färre produkter inom varje affärsområde.
- Koncentrerat fokus i marknadsföringen, antingen genom kanal eller geografisk.
- Företagsledningens ledarskap innefattar betydande ägarintressen eller ägar rättigheter.
- Färre ledningsnivåer med bredare kontrollspann.
- Mindre komplexa system och protokoll för transaktionshantering.
- Färre anställda med bredare uppgifts- och ansvarsområden.
- Begränsad förmåga att hålla egna resurser både inom linje- och supportfunktioner för juridisk rådgivning, personalfunktioner, redovisning och internrevision.

Inget av dessa kännetecken är i sig själv avgörande. Storlek, på vilket sätt man än mäter den – intäkter, personal, tillgångar eller annat – påverkar och påverkas av dessa kännetecken och formar vår uppfattning om vad "mindre" innebär.

Kostnader och nytta

Företagsledningen och andra intressenter i publika bolag, särskilt mindre sådana, har riktat stor uppmärksamhet mot kostnaden för att följa kraven i Section 404 men visat mindre intresse för nyttan av att följa dessa krav. Även om det kan vara svårt att mäta effekterna knutna till felaktig finansiell rapportering, så signalerar marknadens reaktioner på fel-

aktiga företagsbesked tydligt att investerarna inte tolererar oriktig rapportering, oavsett bolagets storlek. I det avseendet, tillsammans med annan nytta som beskrivs nedan, tillför effektiv intern styrning och kontroll betydande värde.

En av de mest betydande nyttoaspekterna är en förstärkt förmåga för bolag att få tillgång till kapitalmarknaderna som tillför kapital som driver på innovation och ekonomisk tillväxt. Andra nyttoaspekter inkluderar tillförlitlig och tidskritisk information som stöder företagsledningens beslutsfattande, konsekvent hantering av transaktioner i hela organisationen för ökad snabbhet och tillförlitlighet samt förmåga att på ett korrekt sätt kommunicera företagets resultat till samarbetspartners och kunder.

Utmaningar som ska klaras för att nå en kostnadseffektiv intern styrning och kontroll

Mindre bolags särdrag skapar betydande utmaningar för kostnadseffektiv intern styrning och kontroll. Det blir särskilt tydligt när chefer ser på styrning och kontroll som en administrativ börda som läggs på existerande företagssystem snarare än att erkänna företagets behov och nytta av effektiv intern styrning och kontroll som är integrerad i kärnprocesser.

Bland utmaningarna finns:

- Att få tillräckliga resurser för att skapa en adekvat separering av ansvar och befogenheter.
- Ledningens möjligheter att dominera verksamheten så att stora möjligheter skapas för ledningen att "köra över" kontroller.
- Att rekrytera individer med erforderlig kunskap om finansiell rapportering och andra expertområden för att verka effektivt gentemot styrelse eller revisionskommitté.

Sammanfattning – Executive Summary

- Att rekrytera och behålla personal med tillräcklig erfarenhet och kunskaper inom redovisning och finansiell rapportering.
- Att från ledningens inriktning på den dagliga verksamheten se till att tillräckligt fokus läggs på redovisning och finansiell rapportering.
- Att upprätthålla tillräcklig kontroll över datoriserade informationssystem med begränsade tekniska resurser.

Även om alla bolag ådrar sig ökande kostnader för att skapa och rapportera om intern styrning och kontroll av finansiell rapportering så kan kostnaderna för mindre bolag bli proportionellt större. Trots begränsade resurser kan mindre bolag ofta möta denna utmaning och lyckas nå en effektiv intern styrning och kontroll på ett rimligt kostnadseffektivt sätt. Detta kan uppnås på flera olika sätt, vilka beskrivs i denna vägledning, där många sätt redan finns idag i mindre bolag och där ledningen kan "ta åt sig äran" av att ha beaktat effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen.

Direkt styrning och kontroll från toppen inom många områden

Många mindre företag domineras av företagets grundare eller annan ledare som använder sig av en omfattande bestämmanderätt och ger personliga direktiv till personalen. Förutom att vara en nyckelperson för bolaget i skapandet av tillväxt och uppnåendet av andra mål kan denna position också bidra väsentligt till en effektiv intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen. Med djup kunskap om olika aspekter av företaget, dess verksamhet, processer, omfattning av kontraktsmässiga förpliktelser och affärsrisker ger ledaren en möjlighet att veta vad som kan förväntas av rapporter erhållna från det finansiella rapporteringssystemet och vid behov kunna följa upp när oväntade avvikelser uppstår. En motsvarande nackdel är dennes möjligheter att "köra över" etablerade kontrollrutiner, något som kan hanteras genom krav på protokollnoteringar.

Effektiv styrelse

Mindre bolag har oftast relativt okomplicerade verksamheter med mindre komplexa affärsstrukturer, vilket medför att styrelseledamöter kan ha en djupare kunskap om aktiviteter inom företaget. Ledamöterna kan ha varit djupt involverade i bolaget under dess utveckling och ha ett starkt historiskt perspektiv. Tillsammans med närheten till och tät dialog med många i ledande befattningar, stödjer detta styrelsen och dess revisionskommitté att utöva sitt övergripande ansvar för den finansiella rapporteringen på ett högst effektivt sätt.

Kompensera en begränsad separering av ansvar och befogenheter

Resursbegränsningar kan påverka antalet anställda vilket ibland resulterar i svårigheter som rör separeringen av ansvar och befogenheter. Det finns dock åtgärder ledningen kan vidta för att kompensera för denna potentiella brist. Det inkluderar att ledningen granskar rapportutdrag för detaljerade transaktioner, undersöker underliggande dokumentation för utvalda transaktioner, övervakar inventeringar av inventarier, utrustningar och andra tillgångar och jämför dem med redovisningens uppgifter samt granskar avstämningar av kontobalanser eller gör egna oberoende avstämningar. I många mindre bolag genomför ledningen redan idag dessa och andra åtgärder för att stödja en tillförlitlig rapportering, ett bidrag till en effektiv intern styrning och kontroll som de kan ta åt sig äran för.

Informationsteknologi

Verkligheten med begränsade resurser för intern informationsteknologi kan ofta hanteras med programvara utvecklad och underhållen av andra aktörer. Dessa programvarupaket kräver ändå kontrollerad implementering och användning men många av riskerna med egenutvecklade system kan undvikas.

Det finns oftast ett begränsat behov av kontroll av förändring av programvaran eftersom förändringar enbart utförs av programföretaget. Personal i mindre bolag saknar i allmänhet den tekniska kunskapen för att göra icke-auktorerade modifieringar. Dessa kommersiellt tillgängliga programvarupaket medför även fördelar i form av inbyggda möjligheter till kontroller, där anställda kan ha tillgång till och förändra förutbestämd data, genomföra kontroller att bearbetade data är kompletta och riktiga samt underhålla berörd dokumentation.

Ytterligare fördelar kan vinnas genom att använda programvara med ett antal olika förprogrammerade applikationskontroller som kan förbättra konsistenta arbets sätt, automatisera avstämningar, förenkla avvikelserapportering till ledningen samt stödja separeringen av ansvar och befogenheter.

Mindre bolag kan dra nytta av dessa möjligheter och se till att markerings- och varningssignaler är rätt inställda i systemet för att använda sig av programvarans möjligheter.

Övervakande aktiviteter

Komponentens övervakning inkl. uppföljning och utvärdering är en viktig del av *Ramverket*, där en mångfald av aktiviteter som rutinmässigt utförs av chefer i driften av ett företag kan ge återkoppling om hur andra komponenter fungerar i det interna styr- och kontrollsystemet. Ledningen i många mindre företag utför dessa rutiner regelbundet men har inte alltid tagit åt sig äran för deras bidrag till effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen. Hänsyn måste tas till dessa aktiviteter, som oftast utförs manuellt eller ibland stöds med programvara, vid utformandet och bedömningen av den interna styrningen och kontrollen.

Ur en annan synvinkel finns det ett annat sätt att övervaka aktiviteter som kan främja effektiviteten. Efter första året av bedömning av och rapportering om den interna styrningen och kontrollen upprepar många företag utvärderingsprocessen under år två med lite om ens någon kostnadsbesparing.

Med ett annat angreppssätt kan dock effektiviteten främjas. Genom att fokusera på övervakande aktiviteter som redan etablerats eller som kan tillföras med liten ytterligare ansträngning kan ledningen identifiera viktiga förändringar i det finansiella rapporteringssystemet sedan föregående år och på så sätt få bättre insikt om var mer ingående testning ska göras. Även om alla fem komponenterna (se sid. 12) måste vara på plats och fungera effektivt och viss testning av varje enskild komponent är nödvändig för att uppnå effektiv intern styrning och kontroll så kan högst effektiva övervakningsaktiviteter både motverka vissa brister i andra komponenter och inrikta bedömningsarbetet bättre vilket resulterar i övergripande effektivitet.

Uppnå än högre effektivitet

Förutom att beakta det som nämnts ovan, kan bolag uppnå ännu högre effektivitet i utformning, implementering eller bedömning av den interna styrningen och kontrollen genom att bara fokusera på de mål för finansiell rapportering som direkt kan kopplas till bolagets aktiviteter och omständigheter, använda en riskbaserad ansats på intern styrning och kontroll, anpassa mängden dokumentation, betrakta intern styrning och kontroll som en integrerad process och behandla den interna styrningen och kontrollen som en helhet.

COSO:s *Ramverk* konstaterar att en enhet först måste ha lämpliga mål på plats för den finansiella rapporteringen. På en övergripande nivå är målet för den finansiella rapporteringen att färdigställa tillförlitlig finansiell rapportering, vilket inkluderar att med rimlig säkerhet förklara att den finansiella rapporteringen är fri från väsentliga fel. Från detta övergripande mål kan ledningen fastställa kompletterande mål knutna till bolagets affärsaktiviteter och omständigheter, samt se till att dessa mål återspeglas i bolagets finansiella rapportering och därtill knutna besked. Dessa mål kan vara påverkade av föreskrifter från tillsynsmyndigheter eller av andra faktorer som ledningen kan välja att ta hänsyn till när den sätter målen.

Sammanfattning – Executive Summary

Effektivitetsvinster erhålls genom att enbart fokusera på de mål som är direkt applicerbara på verksamheten samt dess aktiviteter och omständigheter som väsentligt påverkar den finansiella rapporteringen. Erfarenheter visar att det kan uppnås på ett ytterst effektivt sätt genom att man börjar med ett bolags finansiella rapporter och sedan identifierar kompletterande mål för dessa affärsaktiviteter, processer och händelser som kan påverka den finansiella rapporteringen väsentligt. På detta sätt skapas förutsättningar för att endast uppmärksamma sådant som har väsentlig betydelse för tillförlitligheten hos detta bolags finansiella rapportering.

Fokus på risk

När ledningen tar hänsyn till risker i olika avseenden är dess övergripande hänsyn knuten till nyckelmål, inklusive risker som rör tillförlitlig finansiell rapportering. Riskbaserad hänsyn innebär att fokusera på kvantitativa och kvalitativa faktorer som potentiellt påverkar tillförlitligheten i den finansiella rapporteringen och identifierar var något kan gå fel i transaktionshanteringen eller andra aktiviteter som hör till färdigställandet av rapporteringen. Genom att fokusera på nyckelmål kan ledningen skraddarsy omfattningen och djupet i riskbedömningen. Risker beaktas ofta i samband med utformningen och implementeringen av intern styrning och kontroll där risker relaterade till målen identifieras och analyseras för att få en utgångspunkt för bedömningen av hur riskerna bör hanteras. Risker beaktas även i samband med bedömningen av om den interna styrningen och kontrollen är effektiv för att reducera risker relaterade till målen.

I samband med bedömningen av effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen finns det ibland en tendens att låta den interna styrningen och kontrollen bedömas genom att använda generiska listor på kontroller gjorda för en "normal" organisation. Även om dessa verktyg i form av

enkäter eller liknande kan vara användbara blir ett oavsiktligt resultat att ledningen ibland fokuserar på "standardkontroller" eller "typiska kontroller" som helt enkelt inte är relevanta för bolagets mål för den finansiella rapporteringen eller risker relaterade till dessa mål. Ett närliggande problem som påträffats är att börja bedömningen med detaljer i redovisningssystemet och dokumentera dem ytterst noggrant utan att fastställa om allt i dessa processer är verkligt relevant för att uppnå en tillförlitlig finansiell rapportering. Det innebär inte att ett sådant angreppssätt inte kan användas, utan det kan övervägas. Oavsett vilket angreppssätt som väljs uppnås effektivitetsvinster när uppmärksamheten riktas mot de mål som ledningen har lagt fast och som är specifika för bolagets affärsaktiviteter och omständigheter.

Anpassa omfattningen på dokumentationen

Dokumentation av affärsprocesser, tillvägagångssätt samt andra delar av interna styrnings- och kontrollsystem utvecklas och underhålls av bolag av många anledningar. En är att se till att man håller sig till en önskad praxis för hur företagets verksamhet ska skötas. Effektiv dokumentation förenklar kommunikationen om vad som ska göras och hur det ska ske samt skapar förväntningar om resultat. Ytterligare ett syfte med dokumentation är att stödja utbildningen av nyanställda och som påminnelse och referensmaterial för andra anställda. Dokumentationen fungerar också som bevis i rapportering av effektiviteten i intern styrning och kontroll.

Nivån och karaktären på dokumentationen kan variera betydligt mellan olika bolag. Naturligtvis har större bolag fler verksamheter att dokumentera eller en högre komplexitet i de finansiella rapporteringsprocesserna och finner därför det nödvändigt att ha mer omfattande dokumentation än mindre bolag. Mindre bolag har ofta mindre behov av formell dokumentation, såsom djupgående policymanualer, system-

beskrivningar av processer, organisationsscheman, arbetsbeskrivningar och liknande. I mindre bolag är det vanligtvis färre antal anställda och ledningsnivåer, de anställda arbetar närmare varandra och har tätare kontakt sinsemellan. Allt detta främjar kommunikation om vad som förväntas och vad som görs. Ett mindre företag kan till exempel dokumentera personal-, inköps- och kundkreditpolicies i PM och komplettera ett PM med råd och anvisningar som ledningen tillhandahåller på möten. Ett större företag har troligtvis utförligare policies (eller handböcker) för att vägleda sin personal till bättre implementering av kontroller.

Frågor uppkommer i vilken utsträckning dokumentation behövs för att bedöma om den interna styrningen och kontrollen över finansiell rapportering är effektiv. Svaret är naturligtvis att det beror på omständigheter och behov. En viss nivå på dokumentationen behövs alltid för att försäkra ledningen om att deras styrnings- och kontrollprocesser fungerar, såsom dokumentation för att säkerställa för ledningen att alla utleveranser blir fakturerade eller att periodvisa avstämningar genomförs. I mindre företag är emellertid ledningen ofta direkt inblandad i kontrollaktiviteter och för dessa aktiviteter kanske det endast finns ett minimum av dokumentation, därför att ledningen genom direkt observation kan bedöma huruvida kontrollerna fungerar effektivt. Trots detta måste det finnas information tillgänglig för ledningen att redovisningssystem och berörda rutiner inklusive åtgärder vidtagna i upprättandet av tillförlitlig finansiell rapportering är väl utformade, förstådda och utförda på rätt sätt.

När ledningen försäkrar tillsynsmyndigheter, aktieägare och andra externa parter att utformningen och funktionaliteten av den interna styrningen och kontrollen är effektiv accepterar ledningen en större personlig risk, vilket vanligtvis medför att de begär dokumentation av viktiga processer inom redo-

visningssystemet och att viktiga kontrollaktiviteter finns för att styrka deras försäkran. Följaktligen vill ledningen undersöka huruvida dokumentationen är tillräcklig för att styrka deras försäkran. Vid bedömningen av vilken dokumentationsmängd som krävs kan de tillsynskrav som finns för bolaget påverka karaktären och omfattningen av dokumentationen. Detta betyder inte nödvändigtvis att dokumentationen måste eller bör vara mer formell, men det betyder att det måste gå att verifiera att styrningen och kontrollen är utformad och fungerar ordentligt.

En ytterligare aspekt tillkommer när en externrevisor ska bekräfta att den interna styrningen och kontrollen är effektiv. Ledningen förväntas troligtvis presentera underlag för sin försäkran för revisorn. Detta underlag ska inkludera bevis på att kontrollerna är ordentligt utformade och fungerar effektivt. Vid bedömningen av karaktären och omfattningen av dokumentationen som behövs i bolaget bör ledningen även beakta dokumentationen för att bedöma att kontrollerna fungerar ordentligt, eftersom den troligtvis kommer att användas av externrevisorerna som en del i deras revisionella verifiering.

Det finns fortfarande tillfällen när policies och tillvägagångssätt kan vara informella och odokumenterade. Detta kan vara lämpligt där ledningen har möjlighet att ta fram bevis ur de normala aktiviteterna i verksamheten som styrker att personal regelbundet utför dessa kontroller. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att styrnings- och kontrollprocesser såsom riskbedömning inte endast görs i huvudet på den verkställande direktören eller ekonomichefen utan någon dokumentation av tankeprocessen och ledningens analys. Många av de exempel som finns senare i denna vägledning visar på hur ledningen kan ta fram verifieringar ur den normala hanteringen i verksamheten.

Sammanfattning – Executive Summary

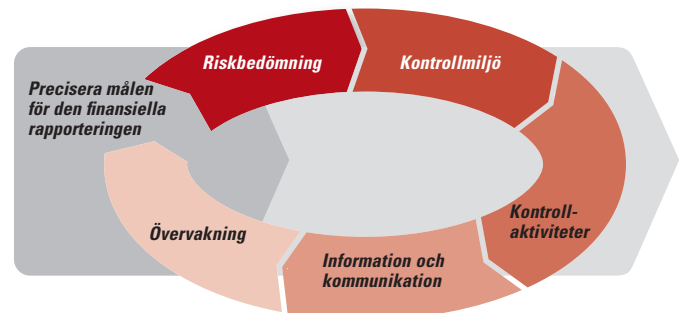
Dokumentationen av den interna styrningen och kontrollen bör möta verksamhetens krav och stå i proportion till omständigheterna. Dokumentationens omfattning till stöd för utformning och funktionalitet hos de fem komponenterna i *Ramverket* för intern styrning och kontroll är en bedömningsfråga med hänsyn till kostnadseffektivitet. Där det är möjligt bör bevis skapas och lagras integrerat i de olika finansiella rapporteringsprocesserna.

Att se intern styrning och kontroll som en integrerad process

Det är nyttigt att betrakta *Ramverkets* fem komponenter för intern styrning och kontroll som utgörande en integrerad process, något som intern styrning och kontroll verkligen är. Ett processperspektiv tydliggör sambandet mellan komponenterna och tillåter ledningen att vara flexibel i valet av kontroller för att uppnå sina mål samt att organisationen kan justera och förbättra den interna styrningen och kontrollen över tiden.

Som nämnts inleds den interna styrnings- och kontrollprocessen med att ledningen sätter mål för den finansiella rapporteringen som berör bolagets särskilda affärsaktiviteter och omständigheter. Efter att målen fastställts identifierar och bedömer ledningen ett antal olika risker knutna till dessa mål och fastställer vilka av dessa risker som kan resultera i väsentliga felaktigheter i den finansiella rapporteringen samt bestämmer hur riskerna ska hanteras genom en rad olika kontrollaktiviteter. Ledningen implementerar olika sätt att samla in, bearbeta och kommunicera information som behövs för den finansiella rapporteringen och andra komponenter i det interna styrnings- och kontrollsystemet. Allt detta görs inom ramen för bolagets kontrollmiljö, som formas, och förfinas där det behövs, för att ge de rätta signalerna från organisationens ledning m.m.

Dessa komponenter är alla övervakade för att säkerställa att styrningen och kontrollen fortsätter att fungera ordentligt. En översiktsbild av hur *Ramverkets* olika komponenter samverkar ur ett processperspektiv kan beskrivas på följande sätt:



Den interna styrningen och kontrollen som en helhet

Var och en av de fem komponenterna i intern styrning och kontroll som presenteras i Ramverket är viktiga för att uppnå målet om en tillförlitlig finansiell rapportering. För att fastställa om ett bolags interna styrning och kontroll av den finansiella rapporteringen är effektiv krävs en bedömning. Intern styrning och kontroll har fem komponenter som tillsammans verkar för att förhindra och upptäcka väsentliga fel i den finansiella rapporteringen. När de fem komponenterna är på plats och fungerar i en sådan utsträckning att ledningen känner sig rimligt säker att den finansiella redovisningen och rapporteringen är framtagen på ett tillförlitligt sätt, så kan den interna styrningen och kontrollen anses vara effektiv.

Även om varje komponent måste vara på plats och fungera så betyder det emellertid inte att varje komponent måste fungera på samma sätt eller ens på samma nivå i varje bolag. Det kan finnas viss kompenserande verkan mellan komponenter. Följaktligen betyder effektiv intern styrning och kontroll inte nödvändigtvis en "perfekt" kontrollnivå inbyggd i varje process. En brist i en komponent kan kompenseras

av andra kontroller i samma komponent eller av kontroller i en annan komponent stark nog att säkerställa att den interna styrningen och kontrollen som helhet är tillräcklig för att reducera risken för väsentliga fel till en acceptabel nivå.

Nyckelpunkter framtagna för att få en effektiv intern styrning och kontroll över finansiell rapportering

Denna vägledning erbjuder en uppsättning med tjugo grundläggande principer eller nyckelpunkter som återspeglar de grundläggande begreppen knutna till, eller direkt tagna från, de fem komponenterna i *Ramverket*.

Kontrollmiljön

- 1. Integritet och etiska värden** – Sund integritet och etiska värden, särskilt inom den högsta ledningen, är utvecklade och förstådda och utgör normer för utförandet av finansiell rapportering.
- 2. Styrelsen** – Styrelsen förstår och utövar ett övergripande ansvar för finansiell rapportering och berörd intern styrning och kontroll.
- 3. Ledningens filosofi och sätt att leda** – Ledningens filosofi och sätt att leda stödjer målet av en effektiv intern styrning och kontroll över finansiell rapportering.
- 4. Organisationsstruktur** – Bolagets organisationsstruktur stödjer en effektiv intern styrning och kontroll av den finansiella rapporteringen.
- 5. Kompetens inom finansiell rapportering** – Bolaget förfogar över individuell kompetens inom finansiell rapportering och berörda övergripande uppgifter.
- 6. Befogenheter och ansvar** – Ledning och anställda tilldelas lämpliga befogenhets- och ansvarsnivåer för att underlätta en effektiv intern styrning och kontroll.
- 7. Personella resurser** – Riktlinjer och rutiner inom personalområdet är utformade och genomförda för att underlätta intern styrning och kontroll över finansiell rapportering.

Riskbedömning

- 8. Målen för finansiell rapportering** – Ledningen preciserar målen för finansiell rapportering med tillräcklig klarhet och kriterier för att identifiera risker som rör tillförlitlig finansiell rapportering.
- 9. Risker inom finansiell rapportering** – Bolaget identifierar och analyserar risker som rör hur målen för finansiell rapportering ska uppnås som en grund för att bestämma hur riskerna ska hanteras.
- 10. Risk för bedrägeri** – Risken för väsentliga fel i rapporteringen som beror på bedrägeri är uttryckligen genomgångna när risker övervägs vid uppnåendet av de finansiella rapporteringsmålen.

Kontrollaktiviteter

- 11. Integration med riskbedömningen** – Åtgärder är vidtagna för att hantera risker när målen för finansiell redovisning och rapportering ska uppnås.
- 12. Val och utveckling av kontrollaktiviteter** – Kontrollaktiviteter är utvalda och utvecklade med hänsyn till deras kostnader och möjliga effekter för att reducera risker för att de finansiella rapporteringsmålen inte ska uppnås.
- 13. Riktlinjer och rutiner** – Riktlinjer knutna till en tillförlitlig finansiell rapportering etableras och kommuniceras ut till hela bolaget med motsvarande rutiner som resulterar i att ledningens direktiv genomförs.
- 14. Informationsteknologi** – Där det är möjligt ska kontroller med utnyttjande av informationsteknologi utformas och implementeras för att se till att målen inom finansiell rapportering uppnås.

Sammanfattning – Executive Summary

Information och kommunikation

- 15. Information om finansiell rapportering** – Berörd information identifieras, fångas och används på alla nivåer inom bolaget och distribueras i en form och inom en tidsram som stödjer uppnåendet av målen inom finansiell rapportering.
- 16. Information om intern styrning och kontroll** – Information som används för att ta i bruk andra komponenter för styrning och kontroll identifieras, fångas och distribueras i en form och inom en tidsram som gör det möjligt för personalen att utföra sina åtaganden för intern styrning och kontroll.
- 17. Intern kommunikation** – Kommunikation skapar och stödjer förståelse för och genomförande av kontrollmål, processer och enskildas ansvarsuppgifter på alla nivåer inom organisationen.
- 18. Extern kommunikation** – Frågor som rör uppnåendet av finansiella rapporteringsmål kommuniceras till externa intressenter.

Övervakning inkl. uppföljning och utvärdering

- 19. Löpande uppföljningar och separata utvärderingar** – Löpande uppföljningar och/eller separata utvärderingar gör det möjligt för ledningen att avgöra huruvida intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen finns på plats och fungerar.
- 20. Rapportering av avvikelser** – Brister i den interna styrningen och kontrollen identifieras och kommuniceras i tid till dem som ansvarar för korrigeringar och till ledningen och styrelsen om så är lämpligt.

Användningen av denna vägledning

De föreslagna åtgärderna utifrån denna vägledning beror på de berördas position och roller:

- **Styrelsemedlemmar** – Medlemmar av styrelsen kan använda denna vägledning som en katalysator för diskussionen med den högsta ledningen om bolagets interna styr- och kontrollsystem och hur man bäst försäkras sig om kostnadseffektivitet. Som nämnts är denna sammanfattning för ledningen särskilt relevant för styrelsemedlemmar.
- **Den högsta ledningen** – Den verkställande direktören, ekonomichefen och andra i den högsta ledningen kan få insikter i hur bolaget kan använda konceptuellt sunda men ändå pragmatiska och effektiva möjligheter att uppnå en effektiv intern styrning och kontroll. Dessa personer kanske finner Sammanfattningen för ledningen och kapitlet Översikt i Volym II av särskilt intresse och kanske vill ta del av några andra kapitel i Volym II.
- **Övrig personal** – Övriga chefer och annan personal bör överväga hur deras kontrollansvar utförs i ljuset av denna vägledning och diskutera idéer med högre chefer för att förbättra kostnadseffektiviteten. Där det finns en internrevision kan dess chef stämma av denna vägledning med sin utvärdering av den interna styrningen och kontrollen. Man kan förvänta sig att dessa personer vill använda Volym II och III som en referenskälla för vägledning inom särskilt angelägna områden.

Även om denna vägledning inte vänder sig till företag som erbjuder externrevisionstjänster kanske de också önskar använda denna vägledning för att få bättre förståelse för hur Ramverket kan användas kostnadseffektivt av klienter som är mindre publika bolag.

I nedanstående ordlista har endast viktiga nyckelbegrepp tagits med. Syftet är att klargöra vad nyckelbegrepp på engelska bör heta på svenska och tvärtom. Det finns mer utförliga definitioner på engelska och svenska för några begrepp i aktuell utgåva av "God Internrevisionssted"

(Professional Practice of Internal Auditing) utgiven av IIA Sweden och IIA. Översättningarna av begrepp som rör riskhantering och intern styrning och kontroll är auktoriserade av COSO.

<i>Internal Auditing</i>	Internrevision	<i>Portfolio view of risks</i>	Riskoptimering
<i>Attribute Standards</i>	Egenskapsstandarder	<i>Compliance (of laws and regulations)</i>	Efterlevnad (av lagar och regler)
<i>Performance Standards</i>	Utförandestandarder	<i>The Internal Environment</i>	Den interna miljön
<i>Professional Practice of Internal Auditing</i>	God Internrevisionssted	<i>Control Environment</i>	Kontrollmiljön
<i>Chief Audit Executive</i>	Internrevisionschef	<i>The Objective Setting</i>	Formulerandet av mål
<i>Engagement</i>	Uppdrag	<i>Event Identification</i>	Identifiering av händelser
<i>Assurance Services</i>	Säkringstjänster	<i>Risk Assessment</i>	Riskbedömning
<i>Code of Ethics</i>	Etiska riktlinjer	<i>Risk Response</i>	Riskåtgärd
<i>Control</i>	Styrning och kontroll	<i>Control Activities</i>	Kontrollaktiviteter
<i>Internal Control</i>	Intern styrning och kontroll	<i>Information and Communication</i>	Information och Kommunikation
<i>Enterprise Risk Management</i>	Företagsövergripande riskhantering	<i>Monitoring</i>	Övervakning (inkl. uppföljning och utvärdering)
<i>Risk Management</i>	Riskhantering		
<i>Risk Appetite</i>	Riskaptit		

Intern styrning och kontroll över den finansiella rapporteringen
– en vägledning för mindre publika bolag (del 1)
Nr 3 i Internrevisorernas skriftserie med översatta COSO-dokument

Tidigare utgivna COSO-dokument:

- Nr 1 COSO – Intern styrning och kontroll – sammanhållet ramverk
- Nr 2 COSO – Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk



Strandvägen 7 A · 114 56 Stockholm · Tel: 08-586 107 66 · Fax: 08-660 65 89

E-post: info@internrevisorerna.se · www.internrevisorerna.se