



School of Business
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

En jämförande studie av implementeringen av Sarbanes Oxley i tre svenska företag

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Ekonomistyrning
Vårterminen 2006

Handledare: Christian Ax

Författare: Christoffer Hemmings
Carl Grundberg

SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Ekonomistyrning, Kandidatuppsats, Vårterminen 2006.

Författare: Carl Grundberg och Christoffer Hemmings

Handledare: Christian Ax

Titel: En jämförande studie av implementeringen av Sarbanes Oxley i tre svenska företag

Bakgrund och problem:

Som en följd av de senaste årens redovisningsskandaler instiftades år 2002 en ny lagstiftning i USA vid namn Sarbanes Oxley med syfte att förbättra företagens interna kontroll över den finansiella rapporteringen. Lagstiftningen omfattar även ett tiotal svenska företag vilket fått påföljden att dessa dragit på sig betydande kostnader i samband med arbetet med att förbättra den interna kontrollen. I Sverige är forskningen kring SOX knapp och några vetenskapligt grundade metoder för hur man bör gå tillväga med arbetet finns inte vilket innebär att företagen till stor del är utelämnade till egen forskning och revisionsbyråernas rekommendationer. Uppsatsen frågeställningar är därför ”vilka likheter och skillnader finns det mellan företagens sätt att implementera SOX 404?” och ”vilka faktorer anser företagen är viktiga för att lyckas med att implementera SOX 404?”.

Syfte:

Syftet med denna uppsats är att undersöka, beskriva och jämföra hur företag har gått tillväga under implementeringen av SOX 404 med avseende på projektstyrning och implementeringens faser. Ett delsyfte syfte med uppsatsen är att lyfta fram några faktorer inom dessa områden som företagen anser viktiga för att lyckas med att implementera SOX 404.

Avgränsningar:

Fokus ligger i huvudsak på SOX sektion 404 som behandlar intern kontroll. Anledningen till detta är att det är denna del av SOX som gett upphov till merparten av de kostnader som förknippas med lagen.

Metod:

Kvalitativa intervjuer har genomförts med ett deskriptivt och explorativt syfte för ge oss en djupare förståelse för ämnet. Vidare använde vi oss av semistrukturerade intervjuer för att få så mycket information som möjligt.

Resultat och slutdiskussion:

Vi kom bland annat fram till att samtliga företag upplevt en viss besvikelse över revisorernas hjälp och att en mer riskbaserad utvärdering av processer hade varit önskvärd. Vidare upplever företagen att väl fungerande IT-system, en engagerad ledning, toppstyrning och snabb problemlösning utgör huvudfaktorer för att lyckas med en SOX 404-implementering.

Förslag till fortsatt forskning:

Det vore intressant att se om testningen bedöms olika beroende på vem som utför den. En studie där testningen av olika revisionsbyråer eller länder jämförs kan undersöka om det finns subjektiva inslag hur man bedömer kontrollerna vid testningen.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	2
1 INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	5
1.3 FRÅGESTÄLLNING.....	6
1.4 SYFTE.....	7
1.5 MOTIV.....	7
1.6 AVGRÄNSNINGAR	7
1.7 DISPOSITION	7
2 UNDERSÖKNINGENS GENOMFÖRANDE	9
2.1 VETENSKAPLIGA UTGÅNGSPUNKTER	9
2.2 UNDERSÖKNINGENS DESIGN.....	9
2.3 VAL AV ANALYSMODELL.....	11
2.4 DATAINSAMLING	11
2.4.1 Sekundär datainsamling	11
2.4.2 Kritik mot sekundära källor.....	11
2.4.3 Primär datainsamling.....	12
2.4.4 Intervjuteknik	13
2.5 UNDERSÖKNINGENS TROVÄRDIGHET	13
2.5.1 Reliabilitet.....	14
2.5.2 Validitet.....	14
3 BEGREPP OCH DEFINITIONER	15
3.1 IMPLEMENTERING AV SOX 404.....	15
3.2 INTERN KONTROLL.....	15
3.3 SARBANES OXLEY ACT	16
3.3.2 Sektion 404.....	16
3.4 COSO	17
4. TEORETISKT RAMVERK	18
4.1 ERFARENHETER FRÅN SOX 404 I USA	18
4.2 PROJEKTSTYRNING OCH KOMMUNIKATION	19
4.3 IMPLEMENTERINGENS FASER	20
4.3.1 Planering.....	21
4.3.2 Identifiering av väsentliga processer och kontroller.....	21
4.3.3 Dokumentering av väsentliga processer och kontroller.....	21
4.3.4 Testning och utvärdering.....	21
4.3.5 Rapportering	22
5 RESPONDENTERNAS SVAR	23
5.1 FALLBESKRIVNING FÖRETAG A	23
5.1.1 Projektstyrning och kommunikation.....	23
5.1.2 Implementeringens faser.....	25
5.2 FALLBESKRIVNING FÖRETAG B	27
5.2.1 Projektstyrning och kommunikation.....	27
5.2.1 Implementeringens faser.....	28
5.3 FALLBESKRIVNING FÖRETAG C	30
5.3.1 Projektstyrning och kommunikation.....	30
5.3.2 Implementeringens faser.....	32
6 ANALYS	34
6.1 PROJEKTSTYRNING OCH KOMMUNIKATION	34
6.2 IMPLEMENTERINGENS FASER	36
7 RESULTAT	39

7.1 PROJEKTSTYRNING OCH KOMMUNIKATION	39
7.2 IMPLEMENTERINGENS FASER	40
8 SLUTDISKUSSION	42
8.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	43
KÄLLFÖRTECKNING.....	45
BILAGA - INTERVJUGUIDE	48

1 Inledning

I detta inledande kapitel beskrivs bakgrunden till problemet och varför vi har valt att skriva om detta ämne. Problemdiskussionen leder till vår problemformulering, därefter presenteras syftet med uppsatsen samt avgränsningen.

1.1 Bakgrund

I juni 2001 uppdagades en av de största redovisningsskandalerna i USAs historia, då det framkom att energibolaget Enron sedan 1997 hade övervärderat sina vinster med tiotals miljarder dollar (Dagens Industri, 2006). Bedrägerierna iscensattes genom att Enron skapade en komplicerad väv bestående av mer än 900 dotterbolag, inte sällan belägna i skatteparadis, där moderbolagets skulder sköts över på förlustbringande verksamheter som i sin tur undveks att ta upp i koncernredovisningen (Finansinspektionen, 2002). Påföljande utredning avslöjade att även Enrons revisionsbyrå, Arthur Andersen Consulting, varit inblandad i bedrägerierna, bland annat genom att förstöra viktiga finansiella dokument. Konsekvensen blev att Enron några månader senare tvingades i konkurs, varvid över 30 000 anställda förlorade både jobb och pensioner, och många småsparare fick se sitt sparkapital gå om intet (Business Week, 2002).

Kort därpå, i mars 2002, uppdagades liknande redovisningsbedrägeri i ett av världens största telekommunikationsbolag, WorldCom. Genom att ta upp kostnader, bland annat för underhåll av mobilsystem, som tillgångar på balansräkningen hade bolaget på oskäligen grunder ökat nettoresultatet med 35 miljarder kronor över en tvåårsperiod (Dagens Industri, 2002). Några månader senare övertog WorldCom den föga smickrande förstaplatsen över världens största konkurser från just Enron (CNN, 2002).

Dessa och liknande händelser resulterade i att förtroendet för aktiemarknaden som en fri, självreglerande handelsplats minskade och heta diskussioner kring ansvar och affärsetik blossade upp (Dagens Industri, 2003). För att förhindra att liknande redovisningsskandaler uppkommer i framtiden antogs i juli 2002 en ny lagstiftning i USA kallad The Sarbanes-Oxley Act (SOX). President George Bush beskrev vid undertecknandet SOX som den mest omfattande lagen som trätt i kraft sedan depressionen på 30-talet och den omfattar samtliga bolag som är registrerade hos Securities and Exchanges Commission (SEC) (Affärsvärlden, 2002). Lagen gäller även extraterritoriellt vilket innebär att även ett tiotal svenska bolag som är börsnoterade i USA eller har amerikanska ägare omfattas. Det datum då lagen träder i kraft för icke-amerikanska bolag har efter påtryckningar om uppskov från EU skjutits fram till den 15 juli 2006 (IASPlus, 2006).

1.2 Problemformulering

SOX ställer bland annat höga krav på precision och tillförlitlighet i företagens externa finansiella rapporter (SEC, 2006). Det innebär att många företag måste genomgå omfattande strukturella förändringar, i synnerhet för att leva upp till det avsnitt av lagen som benämns SOX 404. Detta avsnitt stadgar att den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen ska vara ändamålsenligt designad, dokumenterad och testad så att inga fel uppkommer i redovisningen (The Economist, 2006).

I och med detta måste många företag se över sin verksamhet. Som exempel måste de (Meoller, 2005)

- identifiera, dokumentera och bedöma risken av merparten av verksamhetens processer
- utforma och dokumentera kontrollprocedurer på riskfyllda områden i processerna för att förhindra att redovisningsfel uppkommer
- testa kontrollerna och se till att de nya procedurerna efterföljs

Det är ett arbete som för många bolag innebär en stor utmaning och involverar höga kostnader för främst konsult hjälp, utbildning och nya IT-system. Studier från USA indikerar att kostnaden för dessa faktorer i samband med anpassningen till SOX 404 uppgår till åtta miljoner dollar (Becker-Friis 2005). I Sverige uppges motsvarande kostnader för Astra Zeneca, Ericsson, SKF och Volvo tillsammans hamna på runt 1,1 miljarder kronor (SvD, 2005). Schwarzkopf och Miller (2005) poängterar att det inte är lagstiftningen i sig som avgör om man lyckas förbättra den interna kontrollen utan det sätt som man tar sig an uppgiften på.

Det är många bolag i Sverige som berörs eller kommer att beröras av SOX 404 (IASPlus, 2006). Trots detta är forskningen kring hur svenska företag har gått tillväga när de anpassat sig till SOX 404 närmast obefintlig. En indikation om vilka delar av SOX 404 som är viktiga att beakta för en lyckad implementering går att finna från tidigare studier på ämnet gjorda i USA eftersom man där varit tvungen att uppfylla de nya reglerna ett år tidigare. Dessa understryker bland annat att en implementering av SOX 404 ställer höga krav på kommunikation och projektledning för att få hela organisationen att arbeta åt samma håll. En annan aspekt som framhålls är att man måste ha en väl genomtänkt arbetsmetodik för att kartlägga processer, identifiera risker och etablera kontroller (Berdon, 2005). Det riktar intresset mot en rad frågor som vi anser är viktiga att ställa för att öka förståelsen för hur man skapar förutsättningar för ett lyckat SOX 404-arbete som exempelvis: Hur har svenska företag arbetat med SOX 404? Vilka problem har man upplevt? Vad har gjorts för att överkomma dessa problem?

1.3 Frågeställning

Med bakgrund av ovanstående problemdiskussion har vi utformat följande övergripande forskningsfrågor som riktlinje för informationssökningen i denna uppsats:

- Vilka likheter och skillnader finns det i de sätt som företag gått tillväga för att implementera SOX 404?
- Vilka faktorer anser företagen är viktiga för att lyckas med en implementering av SOX 404?

För att undvika ett för stort forskningsfält och åstadkomma ett större djup i studien har vi valt att fokusera på några kriterier som vi vill jämföra, nämligen projektstyrning, kommunikation, och implementeringens faser. Vi kommer att diskutera dessa kriterier närmare senare i uppsatsen.

1.4 Syfte

Huvudsyftet med denna uppsats är att undersöka, beskriva och jämföra hur företag har gått tillväga under implementeringen av SOX 404 med avseende på projektstyrning, kommunikation och implementeringens faser. Som delsyfte ämnar vi att lyfta fram några faktorer inom dessa tre områden som företagen anser viktiga för att lyckas med att implementera SOX 404.

1.5 Motiv

Motivet till att genomföra denna undersökning är att vi ska kunna ge tankar och idéer om vilka problem som kan tänkas uppstå för företag som befinner sig mitt uppe i en SOX 404-implementering. Tidigare studier på området har bland annat behandlat revisorernas roll i testningen och effekter av SOX 404 i termer av nyttor och kostnader. Ytterligare uppsatser som finns behandlar förändringar i företagets förtroende ur aktieanalytikens synvinkel och för och nackdelar med att implementera SOX 404. I allmänhet är forskningen kring SOX 404 i Sverige nästan obefintlig och vi har inte hittat några uppsatser som undersöker olika företags tillvägagångssätt vid implementeringen av SOX 404.

Förhoppningen är att vi genom att ge en indikation om vilka områden och faktorer som är viktiga att beakta för en lyckad SOX 404-implementering ska kunna lägga en grund för såväl kommande forskning som framtida företag som ska arbeta med SOX 404. Vi riktar oss därför till företag och forskare som intresserar sig för SOX 404.

1.6 Avgränsningar

SOX behandlar flera områden avseende företagens interna kontroll och rapportering. Vi kommer i huvudsak att studera det avsnitt i lagstiftningen som behandlar intern kontroll över den finansiella rapporteringen, nämligen SOX 404. Anledningen till detta är att det är denna del av SOX som vållat störst problem och ställt störst krav på företag.

Vad avser det empiriska materialet kommer vi av praktiska skäl enbart att intervjua företag i Sverige. Intervjuerna omfattar endast företag som omfattas av SOX, vilket innebär att de antingen är börsnoterade i USA eller har amerikanska huvudägare.

Som vi ska visa senare i vårt teoriavsnitt kan företagen sägas genomgå fem faser i samband med SOX 404-implementeringen. De företag som vi intervjuat har inte kommit längre än till den fjärde fasen, nämligen testning. Med anledning av detta har vi utelämnat utvärdering och rapportering som utgör de två sista faserna.

1.7 Disposition

Den fortsatta undersökningen börjar med kapitel 2, *undersökningens genomförande*, där vi presenterar undersökningens utgångspunkter, de valmöjligheter vi ställts inför och uppsatsens trovärdighet. Därefter fortsätter vi med att i kapitel 3, *begrepp och definitioner*, beskriva de

begrepp och kunskaper som är nödvändiga för att skapa en förförståelse för Sarbanes Oxley och intern kontroll. I kapitel 4, *teoretiskt ramverk*, presenteras de teorier som ligger till grund för våra intervjuer där valet undersökningskriterier, projektstyrning, kommunikation och implementeringens faser, motiveras utifrån tidigare dokumenterade studier i USA. Dessa kriterier förklaras ytterligare utifrån existerande teoribildning på området. I kapitel 5, *respondenternas svar*, presenteras den information vi fått från våra respondenter. I kapitel 6, *analys*, jämför vi respondenternas svar och försöker finna generella mönster i det empiriska materialet. Vidare diskuterar vi vårt delsyfte; att undersöka vilka områden företagen anser viktiga för att lyckas med att implementera SOX 404. Uppsatsen avslutas med kapitel 7, slutdiskussion, där författarna diskuterar undersökningens resultat och framför egna åsikter samt förslag till fortsatt forskning.

2 Undersökningens genomförande

I detta kapitel presenteras de vetenskapliga förhållningssätt och metodmässiga val som står till grund för denna uppsats. Generellt kan olika tillvägagångssätt användas beroende på målet med en studie. Meningen med detta kapitel är att visa på ett strukturerat sätt hur problemställningen för denna rapport angripits och hur källor och information bearbetats och valts ut. Tanken är att det ska möjliggöra för läsaren att kritiskt granska och bedöma de följande resultaten och tolkningarnas rimlighet.

2.1 Vetenskapliga utgångspunkter

Man brukar skilja mellan två olika vetenskapliga paradig: den positivistiska och den hermeneutiska. Dessa representerar två olika sätt att betrakta världen och genererar därför olika typer av resultat (Johansson-Lindfors, 1993).

Positivism reflekterar en önskan att dra slutsatser som baseras på empiriskt fastställd kunskap. Förespråkare för detta paradigm menar att det finns en objektiv verklighet som styrs av lagar som kan identifieras och prövas. Enligt synsättet är endast den kunskap sann som kan mätas och det är i detta hänseende essentiellt att skilja mellan tro och fakta (Ryan et al, 1992).

Hermeneutiken fokuserar på helheten och tolkningen av skeenden i verkligheten. Den betraktar till skillnad från positivismen inte världen som en objektiv verklighet utan menar att verkligheten är subjektiv. Det är med andra ord individernas tolkning av skeenden som ger upphov till deras verklighetsuppfattning. Varje situation är unik och dess mening kan uttryckas som en funktion av omständigheterna och individerna som är involverade (Arbnor, 1996).

I denna uppsats tenderar vi att luta oss mot det hermeneutiska synsättet. Vi intresserar oss för att skapa förståelse för hur våra intervjuobjekt uppfattar och tolkar den situation de befinner sig i. Det kommer inte att finnas någon ”mätbar” sanning i våra påståenden eftersom människors beteenden och tolkningar av världen ligger till grund för den information vi kan tillgå. Uppsatsen kommer med andra ord att präglas av såväl författarnas åsikter, uppfattningar och karaktärsdrag samt egenskaper hos de individer som intervjuas. Det innebär att de slutsatser som genereras av undersökningen inte automatiskt går att tillämpa på andra likartade situationer, utan får snarare fungera som redskap för att utvidga läsarens medvetenhet. Istället för att generera resultat som går att generalisera menar vi således att det är upp till läsaren att själv tolka och bedöma huruvida rapporten kan komma till användning i andra sammanhang. Förhoppningen är att vi ska kunna öka vår egen och läsarens kunskap på området och inspirera till förändring.

2.2 Undersökningens design

Beroende på syftet med uppsatsen, hur väl problemet är strukturerat och vilken kunskap som finns på området måste forskare välja en undersökningsmetod för uppsatsen. De finns fyra huvudsakliga sätt att angripa ett problem, nämligen explorativ, deskriptiv, komparativ, förklarande eller normativ ansats (Lekvall & Wahlbin, 2001). Vilken ansats man väljer beror

på huruvida man är ute efter att utforska, beskriva, förklara eller lösa problem i förhållande till den företeelse som studeras.

Merparten av den här uppsatsen har en deskriptiv karaktär eftersom undersökningsämnet är förhållandevis brett och komplext. Eftersom vår ämneskunskap till en början var begränsad har vi valt en explorativ ansats för att skanna igenom området och hämta in så mycket kunskap så möjligt. I samband med att vi hade en begränsad förförståelse för forskningsområdet har vi varit öppna för att modifiera såväl frågeställning som slutsatser under tidens gång i takt med att ny information uppkommit.

Den deskriptiva ansatsen innebär att man vill åstadkomma beskrivningar som omfattar individer, situationer och fenomen i vår omvärld (Wallén, 1996). Denna uppsats har även ett sådant syfte eftersom vi ämnar beskriva hur företagen gått tillväga med implementeringen av SOX 404 och vilka områden de upplever kritiska för att lyckas.

Med en komparativ ansats menas att man ämnar jämföra flera liknande företeelser. Vi har en komparativ ansats i och med att vi vill jämföra hur företagen gått tillväga med SOX 404 med avseende på projektstyrning, kommunikation och implementeringens faser.

En förklarande ansats handlar om att påvisa kausala relationer mellan skeenden. Det rör sig således om att studera och fastställa samband mellan orsak och verkan. Eftersom vi inte forskar med en positivistisk syn på vetenskap ämnar vi inte ställa upp hypoteser som vi prövar för att nå kunskap.

Den normativa, eller problemlösande, ansatsen handlar om att undersöka hur saker kan göras bättre. Enligt vårt synsätt finns det ett samband mellan det som är och det som bör vara. Utvecklingen av vår förståelse av det samhälle vi lever i sker i en växelverkan mellan utsagor som rör "är" respektive "bör" (Holme & Solvang, 2006).

I ett vetenskapligt arbete finns det olika sätt att relatera verklighet och teori (Patel & Davidsson, 1999). De tre vanligast förekommande är induktiv, deduktiv och abduktiv metod. Något förenklat skulle man kunna kalla induktion för upptäckandets väg och deduktion för bevisandets väg. Med en induktiv ansats utgår man ifrån empirin och närmar sig den med en relativt liten teoretisk förförståelse. Därefter söker man efter teori som kan användas för att jämföra med empirin. Vid deduktiv slutledning utgår man istället från allmänna principer för att sedan dra slutsatser om enskilda företeelser (Patel & Davidsson, 1999).

Vi har i detta arbete huvudsakligen tillämpat ett abduktiv tillvägagångssätt, vilket innebär att vi växlat mellan deduktion och induktion. Vi började på deduktiv väg genom att skaffa oss teoretisk kunskap för att kunna utforma väl genomtänkta frågor. Därefter närmade vi oss induktion genom att inhämta empirisk kunskap om området som analyserades för att finna generella mönster i materialet. Utifrån dessa mönster sökte vi sedan teori som passar in i arbetet och kan bidra till en vidgad förståelse för undersökningsområdet.

Slutligen brukar man skilja mellan kvalitativa och kvantitativa metoder för datainsamling. Det har argumenterats flitigt för att kvalitativ forskning ger djupare insikter om forskningsfrågan jämfört med "hårda och ytliga" kvantitativa metoder. De senare har dock fördelen att de skapar resultat som är lättare att generalisera kring. Majoriteten av författare hävdar att metoderna ska betraktas som komplement till varandra snarare än två konkurrerande angreppssätt. Vi har valt att genomföra en kvalitativ undersökning eftersom vår frågeställning

kräver att man går på djupet av det som studeras. För att öka möjligheterna att beskriva och förstå helheten av vårt undersökningsområde är det fördelaktigt att komma så nära som möjligt in på det fenomen som studeras. Det tillåts vi göra i högre mån genom att fokusera på några få personliga intervjuer än vad vi hade haft möjlighet att göra genom en kvantitativ studie.

2.3 Val av analysmodell

Som nämnt i syftet har vi valt att fokusera på kommunikation, projektstyrning och implementeringens faser för att besvara uppsatsens frågeställningar. Detta val grundar sig på flera studier från tidigare erfarenheter i USA som pekar mot samma sak, nämligen att arbetet med kommunikation, projektstyrning och implementeringens faser utgör nyckelfaktorer för att lyckas med en implementering av SOX 404. Dessa studier kommer bland annat från följande tre källor: KPMG, en ledande revisionsbyrå, Emerald Insights, en tidning som publicerar forskningsartiklar samt Financial Executive Research Foundation, ett oberoende forskningsorgan.

2.4 Datainsamling

I samband med datainsamling brukar man skilja mellan primär data som tas fram i den aktuella undersökningen och sekundär data som syftar på sådan information som tidigare undersökningar genererat och exempelvis återfinns i artiklar, statistik och böcker. I denna uppsats använder vi båda typerna av data.

2.4.1 Sekundär datainsamling

De sekundära källor vi använder oss av är främst böcker om SOX, organisationsteori och forskningsmetodik. Vi använder oss främst av litteratur som återfinns på Universitetsbiblioteket i Göteborg men även sådana källor som vi använt oss av under våra studier vid Handelshögskolan.

Information om SOX lagparagrafer har främst funnits via Securities and Exchanges Committees webbsida. Där återfinns hela lagstiftningen upplagd tillsammans med diverse rekommendationer och förklaringar. Hur dessa lagar påverkar företag har vi fått information om från forskningsartiklar och revisionsbyråers rekommendationer.

Förekommande artiklar har främst hämtats från vetenskapliga tidskrifter och akademiska lärosäten och har sökts via Business Source Premier, en sökmotor för fulltextartiklar över Internet.

2.4.2 Kritik mot sekundära källor

För att kunna uppskatta tillförlitligheten i undersökningen är det viktigt att tydligt visa vilka källor man använt. En relevant fråga är då i vilket syfte informationen publicerats och använts (Patel, Davidson, 2003). När man därför ska göra en uppskattning av trovärdigheten av sekundära källor är det viktigt att komma ihåg att försöka uppskatta om det finns något personligt intresse bakom informationen som källan gett ut (Eriksson, Wiedersheim-Paul, 2001).

Då vårt teoretiska ramverk består av en hel del information, rekommendationer och artiklar från revisionsbyråer är det viktigt att man är medveten om att dessa inte kan klassificeras som vetenskapliga eftersom de är framtagna med ett vinstintresse. Eftersom revisionsbyråerna har ett intresse av att företag i så hög utsträckning som möjligt använder sig av deras hjälp kan den information de släpper vara styrd i syfte att påtala förekomsten av sådana problem som de själva har lösningen på.

Samtidigt som man kan vara kritisk mot många av de källor som kommer från revisionsbyråer och dylikt, så måste man vara medveten om att revisionsbyråerna har en bred kunskap inom SOX-området och eftersom ämnet är så nytt är den information som kommer därifrån i många fall den enda hittills dokumenterade som finns på området.

Vi har i så hög grad som möjligt försökt använda oss av källor som är av hög kvalitet, nyligen uppdaterade och vetenskapligt förankrade. Vi har även försökt, där det är möjligt, att använda oss av primära källor istället för sekundära.

På vissa ställen i undersökningen har vi valt att inte översätta den information vi funnit från engelska till svenska eftersom vi är rädda för misstolkningar som kan undergräva validiteten i vårt sätt att återge källorna.

2.4.3 Primär datainsamling

Vi har intervjuat tre företag i samband med undersökningen. Gemensamt för dessa var att de

- måste vara registrerade vid Securities and Exchanges Comité och därmed ha kravet att bli fullt anpassade till SOX senast 15 juli 2006
- kunde ställa upp med sammanlagt minst en timmes intervju
- tillät oss att intervju personer som direkt arbetar med SOX på en avdelning för intern kontroll
- är lokaliserade i Göteborg

Det första kriteriet var ett krav från vår sida som ställdes för försäkra att företagen kommit långt med att säkerställa den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen. Att företagen har mångårig kunskap och erfarenhet av området är en viktig förutsättning för att vi i så hög grad som möjligt ska kunna utvidga vår kunskap om ämnet. Samtliga intervjuade företag hade vid intervjutillfället nått så långt att de var redo att låta en oberoende revisor testa om deras internkontroll är tillräckligt gedigen för att uppnå de krav som SOX ställer. Vi krävde vidare att få minst en timmes intervju per företag eftersom vi ville få möjligheten att tränga djupt in på området.

När de gällde urvalet av respondenter på företagen var ambitionen att få tag på individer som i egenskap av sin yrkesroll och position kunde tänkas inneha central information angående det undersökta ämnet. Därför såg vi helst att personerna arbetade heltid med SOX i en avdelning för intern kontroll. Utöver detta krav lät vi företagen fritt utse vem som var bäst lämpad att besvara våra frågor. Detta val grundade sig på att vi ansåg att företagen själva hade störst kännedom om sina medarbetares kompetens och erfarenheter. Förfarandet inleddes genom att vi ringde upp någon ansvarig för intern kontroll på respektive företag, presenterade syftet med undersökningen, och frågade vem de tyckte var mest lämplig att intervju och varför. De personer vi fick föreslagna arbetade alla på en övergripande styravdelning för intern kontroll

som hade till uppgift att koordinera anpassningen till lagstiftningen i företaget, vilket vi godtog eftersom vi tyckte det gav trovärdighet till uppsatsen.

Att enbart Göteborg valdes som ort baserades på tidsmässiga skäl, men även för att vi ville öka personligheten i intervjuerna.

Vi försökte få tag i ytterligare ett företag som tyvärr inte gick med på att ställa upp.

2.4.4 Intervjuteknik

Innan intervjuerna skickades frågeformulär i förväg till respondenterna. Ett sådant tillvägagångssätt kan förvisso göra att respondenterna i förväg tänker ut de svar de tror att vi vill ha, men vi försökte överkomma detta genom att skicka generella, öppna frågor. Vid intervjutillfället trängde vi sedan djupare in på varje område.

Vi inledde intervjuerna med att presentera oss själva och beskrev i stora drag syftet med uppsatsen. De första frågorna vi ställde handlade om respondenternas position och bakgrund, dels för att vi ville försäkra oss om respondenternas relevans för undersökningen men också för att ge en mjuk start så att dessa skulle känna sig trygga i situationen.

Frågorna ställdes på ett delvis strukturerat vis genom att vi hade en färdig mall med frågor som vi följde i samtliga möten med respondenterna, men vi tillät oss även att frågå mallen och fördjupa oss i ämnen som dök upp efter hand och som vi fann intressanta.

Vid första intervjun bad respondenten om att få vara anonym i undersökningen eftersom detta är ett känsligt område. För att minska risken mot risken att enskilda personer hämmas av möjligheten att sådant de säger kan användas mot dem har vi därför valt att inte använda oss av några av respondenternas namn.

För att underlätta för oss själva och företagen har vi därför även valt att inte använda oss av några namn i undersökningen. Det medför att möjligheterna till en öppen dialog ökar vilket ligger i linje med vår ambition att samla in så mycket kunskap som möjligt på området.

Under de första två intervjuerna använde vi bandinspelning för att fånga upp respondenternas svar. Vi kände att det var viktigt eftersom området är relativt nytt för oss och inbegriper facktermer som kan vara svåra att snappa upp när man antecknar. Vid den tredje intervjun använde vi anteckningar eftersom respondenten kände sig osäker inför att bli inspelad. Dessa anteckningar sammanställdes direkt efter intervjutillfället och skickades till respondenten så att denne kunde verifiera att vi hade uppfattat allt rätt.

Utöver detta så kände vi mot slutet av uppsatsen att vi inom ett par av områdena behövde komplettera intervjuerna med ett par frågor och vi skickade därför ett mail med dessa frågor till våra intervjupersoner.

2.5 Undersökningens trovärdighet

Trovärdighet är viktigt för all vetenskaplig forskning. För att öka trovärdigheten bör man i så hög utsträckning som möjligt visa att forskningen utformats på ett sätt som korrekt identifierar och beskriver det fenomen som undersöks (Ryan et al, 1992). I den här undersökningen har vi ambitionen att på ett så öppet sätt visa vilka val vi ställts inför och motivera fördelar och

nackdelar med dessa. Eftersom vi inte menar att det finns en universell sanning i vår forskning blir det desto viktigare att redovisa källor, metodval och tillvägagångssätt så att var och en kan bilda sig en uppfattning om uppsatsens trovärdighet. Nedan ger vi uttryck för vår egen uppfattning av undersökningens reliabilitet och validitet.

2.5.1 Reliabilitet

Med reliabilitet menar man huruvida informationen som samlats in är pålitlig. Vi har redan redogjort för tillförlitligheten i våra sekundära källor. Vad gäller de primära källorna är pålitligheten en svår sak att bedöma vid en kvalitativ studie eftersom det är praktiskt omöjligt att genomföra ett djupgående studium av personers upplevelser och medvetenhet om sig själva (Holme och Solvang, 2006). Vi måste därför reservera oss mot att vi kanske inte till fullo förstår respondenternas motiv med att delta i vår undersökning. Om de har något egenintresse av att ge en viss bild av sig själva kan detta påverka uppsatsen i någon riktning. Vi tror dock inte att detta är fallet då flera av deltagarna uttryckt att de själva skulle kunna ha nytta av denna studie. Det gör att de har ett egenintresse av att samarbeta för att uppnå ett så bra resultat som möjligt.

2.5.2 Validitet

Med validitet syftas det på i vilken utsträckning undersökningen mäter det som den syftar till att mäta.

För att få giltig information och minska risken för misstolkningar har vi använt oss av bandspelare så att varje ord kommit med i oförställd form. I det fall bandspelare inte tilläts sammanställde vi anteckningar från intervjuerna så fort som möjligt. Dessa har vi sedan skickat till respondenterna för att tillåta dessa att göra eventuella justeringar om de upplever att vi tolkat dem fel.

3 Begrepp och definitioner

Här redogör vi för väsentliga begrepp och kunskaper som utgör utgångspunkten för den här uppsatsen. Dessa syftar till att öka läsarens förståelse för den företeelse vi studerar.

3.1 Implementering av SOX 404

Med implementering menas det fysiska förverkligandet av vissa utsatta kriterier. Det handlar vidare om att göra en förändring som får bestående effekter i organisationen. När man implementerar något, exempelvis en lagstiftning eller ett datorprogram, så innebär det att man tillämpar detta på ett sätt som överensstämmer dess syfte och design (Princeton, 2006). När vi talar om implementering i denna undersökning syftar vi på processen att förändra organisationen med syfte att permanent tillgodose kraven av SOX 404 på förbättrad intern kontroll. Denna process involverar bland annat, som vi senare ska se, projektstyrning, kommunikation, och de fem implementeringsfaserna.

3.2 Intern kontroll

Intern kontroll i allmänhet är ett brett begrepp som bland annat syftar på att kontrollera följande områden:

- Riskhantering
- Efterlevnad av företagets policy
- Förhindrande av bedrägerier och svindleri
- Övervakning av den finansiella rapporteringen

Med intern kontroll i denna uppsats syftar vi på en process som är under övervakning av företagets VD och finansiella stab som syftar till att säkerställa riktigheten i den finansiella rapporteringen. Denna spänner över hela företaget och involverar samtliga anställda för att skapa tillförlitlighet för den finansiella rapporteringen så att dessa stämmer överens med generella och accepterade redovisningsprinciper. För att säkerställa den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen måste företag ska göra följande (Lander, 2003):

1. Cover maintaining records, in reasonable detail, that accurately and fairly reflect the transactions and dispositions of the company's assets;
2. Provide reasonable assurance that transactions are recorded as necessary to prepare financial statements in accordance with generally accepted accounting principles, and that receipts and expenditures of the company are made only under the authorizations of management and directors of the registrant; and
3. Provide reasonable assurance for the prevention or timely detection of unauthorized acquisition, use, or disposition of the company's assets that could materially affect the financial statements.

3.3 Sarbanes Oxley Act

Sarbanes Oxley Act antogs den 30:e juli år 2002 för att skydda publika investerare från ledare i företag och revisionsfirmor som på ett felaktigt och lagbrytande sätt manipulerar den finansiella ställningen och rapporteringen hos sina företag (Finansinspektionen, 2002). Den regleras av den amerikanska finansinspektionen, Securities and Exchange Committé (SEC). SOX är en komplex lag som kräver att företagen genomför stora förändringar för att säkerställa att de lever upp till de krav som lagen ställer. Dessa krav handlar i korthet om att företag måste uppnå en nivå på säkerhet i de finansiella uttalandena och rapporterna som ligger väsentligt högre än någonsin tidigare (Fujitsu, 2004). Certifierade företagsledare måste härmed veta, och inte bara som tidigare tro, att deras företags finansiella uttalanden är korrekta och fullständiga. Allvaret i detta accentueras av att företagsledningen hålls personligt ansvarig för säkerheten i den finansiella information som rapporteras externt. Det innebär att de som i något hänseende inte följer kraven riskerar att drabbas av stränga rättsliga åtgärder och har medfört att många företagsledare har satt SOX-arbetet som en absolut toppprioritering för den närmsta framtiden (The Business Forum, 2004).

3.3.2 Sektion 404

Som nämnt tidigare är Sektion 404 den del av regelverket som kräver mest resurser av bolagen att anpassa sig till (Deloitte, 2006). James Groberg, CFO på Volt information system i USA, påpekar att trots att SOX 404 bara utgör en liten del av lagstiftningen står den för närmare 90 % av de kostnader som företag lägger ut på att implementera och skapa överensstämmelse med reglerna i SOX Act (Stankov, 2004).

Sektionen slår fast att den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen måste vara gediget dokumenterad och testad så att inga fel i redovisningen uppkommer. Utöver det ges det inga klara direktiv om vad som måste göras. I praktiken innebär det dock att de allra flesta företag måste genomgå följande moment (KPMG, 2006):

- Identifiera risker kring den finansiella rapporteringen
- Besluta hur riskerna ska hanteras genom att införa kontroller
- Dokumentera och testa dessa processer och kontroller
- Utfärda en skriftlig bedömning av hur dessa kontroller fungerar som skrivs under av ledningen och granskas av en oberoende revisionsbyrå

Företag måste med andra ord bevisa att de har ändamålsenligt utformade och fungerande interna kontroller så att inga materiella fel uppkommer i resultat- och balansräkningen. Företag måste därför kunna visa upp dokumentation på vilka ställningstaganden som gjorts och vilka olika tester som genomförts för att säkerställa kontrollernas utformning och funktionalitet är ändamålsenliga (Deloitte, 2005). Företag ska också visa vilket ramverk de valt som utgångspunkt för styrning och utvärdering av sin interna kontroll. De huvudsakliga processer som vanligtvis inkluderas i arbetet är inköp, produktion, lön, intäktscykeln, bokslut och rapportering (Deloitte 2006). Det hänger ihop med att det för många företag är dessa som påverkar balans- och resultaträkningen i störst utsträckning.

Nedan följer SOX 404 i sin helhet (Securities and Exchange Committé, 2006):
Management Assessment Of Internal Controls

(a) **RULES REQUIRED-** The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m) to contain an internal control report, which shall--

- (1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and
- (2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) **INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING-** With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.

3.4 COSO

Under 1992 släppte The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) en rapport om intern kontroll. Detta integrerade ramverk som ofta kallas för "COSO" ger företag en bra bas för att etablera interna kontrollsystem och bedöma deras effektivitet, minimera risker, hjälpa till att säkerställa tillförlitligheten i finansiella uttalanden, samt se till att den interna kontrollen i företaget följer de lagar och regleringar som finns. Det är ett lovordat ramverk av många organisationer runt om i världen, bland annat för dess mångsidighet, omfattning, effektivitet och universala principer för en stark intern kontroll (The Institute of Internal Auditors, sept. 2005).

COSO-modellen kräver bland annat att en formell riskbedömning genomförs som utvärderar de interna och externa faktorer som har en inverkan på företagets resultat. Utifrån resultatet av denna riskbedömning bestäms därefter vilka kontroller man behöver implementera (Williams, 2003).

Nedan illustreras innehållet i ramverket där framförallt nivå 1, 2 och 3, dvs kontrollmiljö, riskbedömning och kontrollstrukturer, har ett direkt samband med SOX 404 (Guide Konsult AB, 2004).



Nivå 1: Kontrollmiljö

Definierar utgångspunkterna för en god intern kontroll. Är grunden för de övriga nivåerna genom att den medföra disciplin och struktur. Här bestäms exempelvis vem som ska ansvara över vad osv. (Ernst & Young, 2005). Även ledningens filosofi och ledarstil definieras här.

Nivå 2: Riskbedömning

Förmåga att klara både interna och externa förändringar. Identifiering av potentiella risker och kontroller.

Nivå 3: Kontrollstrukturer/aktiviteter

Arbetsfördelning, dokumentation av policys och procedurer, sammanslagning, godkännande av transaktioner mm.

Nivå 4: Information och kommunikation

Finns rätt information hos rätt individer och i rätt tid?

Nivå 5: Uppföljning

Styrelsens och ledningens uppföljning av de interna kontrollernas funktioner (Farnan, 2004).

4. Teoretiskt ramverk

Här redogör vi för de teorier som ligger till grund för våra intervjuer. Syftet med kapitlet är att motivera de aspekter vi behandlar i analysen och skapa en ökad förståelse för dessa.

4.1 Erfarenheter från SOX 404 i USA

I och med att företag som är lokaliserade i USA haft slutdatum för SOX 404-implementeringen ett år tidigare än svenska bolag finns det erfarenheter att hämta från detta håll. Dessa är viktiga för oss att beakta eftersom de ger en vägledning till vilka faktorer som kan vara viktiga att beakta för att lyckas med SOX 404-arbetet i Sverige.

Anthony Chan (2003) hävdar att de faktorer som man bör tänka på vid själva implementeringen av SOX 404. Enligt honom är några de vanligaste implementeringsproblemen som företag har haft bland annat:

- Ineffektivt projektledarskap
- Brist på engagemang från ledningen
- Bristande kommunikation
- Otillräcklig och bristande dokumentation av kontroll
- Bristfälliga tester
- Otillräcklig dokumentation av de tester som genomförts

Nasuti och Brown (2005) kommer i en studie fram till liknande resultat. De hävdar att de vanligaste bristerna som uppkommer i samband med en SOX 404-implementering befinner sig inom följande områden:

- Projektledning
- Kommunikation mellan företagets anställda
- Den formella beslutsprocessen
- Testplan och testprocesser
- Att införliva tidigare lärdomar i det egna arbetet

KPMG (2005) skriver att implementeringen av SOX 404 inledningsvis karaktäriseras av den är projektcentrerad och uppnås genom frikopplade insatser genom organisationen. Det innebär att en betydande arbetet med koordinering är nödvändigt av en centraliserad avdelning för projektledning. Under implementeringen bör projektledningen successivt fördela ansvar till finansavdelningen och vid behov etablera projektgrupper som spänner över flera affärsenheter. Dessa gränsöverskridande projektgrupper bör:

- Löpande övervaka implementeringens förfarande
- Instruera och utbilda personalen
- Kommunicera, genomföra och verifiera tester av den interna kontrollen av finansiella dokument

Enligt en rapport från Financial Executive Research Foundation har de företag som lyckats bäst haft följande gemensamma drag (Howell, Graziano, Sinnett):

- En tydlig inställning från ledningen
- Startar tidigt, involverar många och lägger vikt vid kommunikation
- Låter finansanslutna medarbetare leda arbetet
- Har klart definierade roller och ansvar
- Erbjuder robust träning och utbildning

Fiona Williams på Deloitte & Touche´s i Nordamerika anser att processen för att implementera sektion 404 i företagen bör innehålla följande faktorer; individer en projektledning, en process och rätt teknologi. Enligt henne är detta tillsammans med de olika faserna av implementeringen såsom syfte och plan, identifiering och dokumentering av processer och kontroller, genomförande av tester och därefter åtgärdande av eventuella fel, följt av övervakning och intygande av säkerheten av den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen, allt som krävs för att genomföra en lyckad implementering (Fiona Williams, Deloitte, 2003).

Enligt Deloitte är individer den viktigaste faktorn vid en implementering av ett internt kontrollsystem. Deloitte ger därför förslag på några saker man bör tänka på vid implementeringen. En faktor som är viktig är att skapa ett varierande och öppet system av kommunikation både vertikalt och horisontellt genom hela organisationen. En annan är att genomföra en kulturell utvärdering för att se hur medvetna medarbetare och ledning är om innebörden och effekterna av SOX 404, men samtidigt för att se om de förstår och har det engagemang som krävs för ett dylikt projekt (Deloitte, 2004).

4.2 Projektstyrning och kommunikation

Projektstyrning

Ett projekt upprättas för att man ska få en bestämd uppgift utförd, dvs. för att åstadkomma ett bestämt resultat. Ofta brukar man definiera projekt genom att hänvisa till att projektet:

- Är en engångsuppgift
- Ska leda fram till ett bestämt resultat
- Är projektet tidsbegränsat
- Kräver olika typer av resurser

Att projektet är en engångsuppgift innebär att det aldrig utförts tidigare och man vet därför inte i detalj vilka aktiviteter som måste genomföras för att uppnå önskat resultat. Kriteriet att projektet inbegriper olika typer av resurser medför att olika typer av ledningsproblem kan uppstå. Konflikter kan exempelvis finnas mellan arbetares behov av resurser och vilja eller förmåga från ledningsnivå att tilldela dessa. Både tid, pengar och arbete är en bristvara i en organisation och det är därför viktigt att hushålla med detta. Ett annat problem som kan uppstå i detta sammanhang är att projekt ofta kräver olika typer av kompetens vilket kan innebära att personer som aldrig träffats tidigare tvingas samarbeta. Skillnaden i bakgrund, förkunskaper och inställning kan då medföra att konflikter uppstår.

För att överkomma dessa och liknande ledningsproblem som kan uppkomma i samband med projekt är det viktigt att man har en genomtänkt projektstyrning. Med detta menas att man bör planera, organisera och följa upp projektet.

För att ett projekt ska lyckas på ett så bra sätt som möjligt finns det enligt Burke (2003) ett kontinuerligt behov av kommunikation för att förmedla instruktioner, lösa problem, fatta beslut, hantera konflikter, se till att alla har tillräckligt med information, samt se till att motivationen hos medarbetarna hålls uppe mm.

Kommunikation

Enligt PricewaterhouseCoopers är kommunikation av relevant data genom alla nivåer av organisationen och till lämpliga externa parter en viktig del av intern kontroll (PriceWaterHouseCoopers, 2004).

Kommunikation i sig handlar om överföring och förståelse av information, och är en process där en eller flera personer eller grupper överför meddelanden mellan varandra. Informationen är här innehållet i meddelandet, medan kommunikation refereras till som den process där informationen förmedlas. I begreppet kommunikation brukar man även inkludera förståelse av information och det sägs att om inte den information som sändaren förmedlar till mottagaren blivit förstådd, så anses kommunikationen mellan de två parterna ej vara fullbordad.

När man kommunicerar ingår även valet av att välja kanal för att överföra meddelandet. Valet av kanal betingas ofta av symbolvalet. Detta gäller dock främst när det gäller formell kommunikation som ska förmedlas mellan personer på olika positioner i en organisation. Valet av kanal måste helt enkelt spegla innebörden av den information som förmedlas så att mottagaren som senare dekodrar meddelandet och tolkar dess innebörd får en rättfärdig bild. ”Effektiv kommunikation” brukar definieras som att mottagaren tolkar meddelandets innebörd på ett sätt som stämmer väl överens med sändarens intentioner. Det sista ledet i kommunikationsprocessen rör återkoppling och innebär en form av tvåvägskommunikation.

Kommunikation är dock mycket mer än bara informationsförmedling. När en mottagare tar emot information påverkas han eller hon av meddelandet och informationen tilläggs en större mening och innehåll än vad som enbart kan läsas ut av meddelandet. Sådana reaktioner kan bland annat vara förtvivlan, förstärkning av förtroende, glädje eller fruktan.

Många hävdar idag att intern kommunikation som används på rätt sätt är en framgångsfaktor som det lönar sig för organisationer att behärska. Sett ur ett ledarperspektiv är kommunikation också ett viktigt medel för styrning, kontroll och samordning. Styrning och kontroll förutsätter att det föreligger information om det som sker i organisationen, så att ledningen ges en möjlighet att reagera på icke önskvärda ting eller stödja händelser som man betraktar som positiva (Jacobsen & Thorsvik, 2000).

4.3 Implementeringens faser

En implementering av SOX 404 kräver att företagen vidtar vissa åtgärder för att leva upp till de ökade kraven på intern kontroll. Ramos presenterar fem steg som företag kan ta hjälp av vid implementeringen av SOX 404. Dessa tar sin början i planering och avslutas med en

godkännande rapport undertecknad av CEO och CFO tillsammans med företagets revisionsbyrå. Stegen i projektet är som följer (Ramos, 2004):

1. Planering
2. Identifiering av väsentliga processer och kontroller
3. Säkerställning och dokumentation utav väsentliga processer och kontroller
4. Testning och utvärdering av kontroller
5. Rapporteringen

4.3.1 Planering

Vid planeringen av SOX 404 är det viktigt att tänka på framtiden och förbereda sig inför viktiga kommande situationer och val som företaget kommer att ställas inför. Det handlar exempelvis om att beskriva de procedurer som ska utföras och ange tidsplan, mål och inriktning för projektet. Under planeringen kommer företagen att samla in information som förhoppningsvis ska hjälpa dem att göra rätt bedömningar under projektets gång.

En annan viktig uppgift i samband med planeringen är att organisera det team som ska genomföra projektet. Om man vill genomföra ett projekt så effektivt som möjligt gäller det att de som ingår i arbetet har rätt kunskap, tillräcklig information samt rikligt med erfarenhet och motivation. En väl fungerande projektledning och effektiv kommunikation genom företagets alla nivåer är också viktigt för att lyckas med planeringen av implementeringen av SOX 404 (Ramos, 2004).

4.3.2 Identifiering av väsentliga processer och kontroller

Eftersom SOX 404 inte kräver en ”total” utan ”rimlig” (reasonable) försäkran om att den interna kontrollen är tillräcklig behöver man inte etablera kontroller i samtliga processer. COSOs ramverk hävdar här att det inom kontexten av den interna kontrollstrukturen finns vissa kontroller som är mer väsentliga än andra. Det finns inga direkta riktlinjer för vilka processer som ska förses med kontroller men ett urval kan baseras på risken för att fel uppstår eller hur stor effekt ett eventuellt fel skulle få på resultatet (Ramos, 2004).

4.3.3 Dokumentering av väsentliga processer och kontroller

Detta steg kräver att man dokumenterar de processer och kontroller för det urval man gjort i föregående steg. En tillfredsställande dokumentation av de interna kontrollerna är viktig för att skapa tillförlitlighet och effektivitet i den finansiella rapporteringen. Utan en tillräcklig dokumentation kommer kontrollsystemet att vara informellt och baserat på förmågan och kompetensen hos de ansvariga för respektive process. Sådana omständigheter är inte att rekommendera eftersom arbetsprestationer kan variera mellan olika individer och över tid. Den andra positiva effekten ligger i att det möjliggör en effektiv övervakning, vilket är viktigt då ledningen är tvungna att rapportera materiella förändringar inom den interna kontrollen varje kvartal (Ramos, 2004).

4.3.4 Testning och utvärdering

På denna nivå handlar det om att testa och utvärdera effektiviteten i kontrollerna. För att kunna avgöra om företagets interna kontroll fungerar effektivt krävs det att man genomför

tester inom alla fem områden som ingår i COSOs ramverk. PWC har därför definierat fyra punkter som företag vid testning av den interna kontrollen bör gå igenom. Dessa är:

- Identifiera de kontroller som ska testas
- Identifiera vem som ska utföra testerna
- Utveckla och förverkliga en testplan (vad, hur, och när man ska testa)
- Utvärdera testresultaten

Utöver detta anser man att dessa steg bör vara definierade i företagets samlade teststrategi. Utöver detta bör företag vara medvetna om att testfasen kräver en hel del arbete och inte är något som ska underskattas av bland annat ledningen (PriceWaterhouseCoopers, 2004).

4.3.5 Rapportering

Ledningen är tvungen att inkludera en värdering av effektiviteten i företagets interna kontroll över den finansiella rapporteringen i sin årliga rapport. Rapporten i sig är tvungen att inkludera följande aspekter (KPMG, 2004):

- A statement of management's responsibility for establishing and maintaining adequate internal control over the financial reporting for the company
- A statement identifying the framework used by management to conduct the required assessment of the effectiveness of the company's internal control over the financial reporting
- An assessment of the effectiveness of the company's internal control over the financial reporting as of the end of the company's most recent fiscal year, including an explicit statement as to whether that the internal control over the financial reporting is effective
- A statement that the registered public accounting firm that audited the financial statements included in the annual report has issued an attestation report on management's assessment of the company's internal control over the financial reporting

5 Respondenternas svar

I detta kapitel presenterar vi de svar vi fått från våra respondenter med avseende på projektstyrning, kommunikation och implementeringens faser. Eftersom projektstyrning och kommunikation överlappar varandra har vi valt att lägga dessa under samma punkt i empirint. Detsamma gäller för identifiering och dokumentering av processer och kontroller.

5.1 Fallbeskrivning företag A

5.1.1 Projektstyrning och kommunikation

Ett problem som man kände i början var att många bolag i början gick en bra bit över det som menas med intern kontroll av redovisning, vilket för många bolag skapade problem på grund av att det initialt blev för mycket arbete. Då detta även var lika nytt för konsulterna som för oss på företaget menar vår intervjuperson att då konsultmarknaden inte var beredda att ta emot den ökade efterfrågan på SOX-kunskap som kom, men samtidigt ville ha en bit av kakan, skapade det problem för företag i och med att man fick konsulter som inte förstod lagen och därmed inte kunde ge en bra målbild.

Vår intervjuperson menar att när det kommer så här otroligt stora nya grejer som i sin tur innebär så här mycket extra arbete, så är det lika tufft i alla bolag att få budskapet att växa ute i stora organisationer. Detta har då naturligtvis medfört motstånd. Allting bygger här i grund och botten på att ha ett starkt deltagande och intresse från ledningen. Det är dessa som ska bidra som en positiv symbol och förebild för de andra och visa vikten av det hela. Styrning från ledningsnivå är enligt vår intervjuperson extremt viktigt när man ska genomföra sådana här projekt i organisationer, särskilt när det gäller globala projekt av det här slaget. Vår intervjuperson menar samtidigt att för att kunna driva ett projekt av denna storlek måste det vara en relativt stark toppstyrning annars tappas stringensen i utfört arbete mellan de lokala bolagen och samtidigt försvinner möjligheten att använda SOX som ett koncernövergripande verktyg för bolagsstyrning. Ledningen har enligt vår intervjuperson här varit väldigt tydliga i sina budskap om SOX.

För att styra medarbetarna har man i företaget använt sig av två huvudmetoder. Den första innebär att man har använt sig av kontrollmål, medan det andra handlar om att informera medarbetarna om de risker som föreligger. Man har exempelvis informerat om vilka kontrollmål som ska uppfyllas, och därefter låtit detta bilda en form av stöd för medarbetarna när de sedan ska dokumentera sina processer och se vad som driver de olika processerna. Detta har man arbetat med genom att sätta igång lokala projekt i alla bolag, samt även ett centralt projekt på intervjupersonens nivå där man styrt allting ifrån.

När företaget startade upp så var, som ovan nämnts, ett av problemen att målbilden för SOX fortfarande var ganska oklar, både på den externa sidan i form av revisorer och konsulter, men även internt. För att hantera detta så har man i företaget haft mängder med utbildningar. Problemet var att det inte fanns någon som visste exakt vad som skulle göras i början och när inte konsulterna kunde bidra med den kunskap som behövs så man blev tvungna att försöka arbeta upp den själv internt, och skapa en egen uppfattning om saker och ting. Detta har de svenska företagen dels försökt lösa genom att samarbeta med varandra, men enligt vår

intervjuperson så har det ändå varit tunga faser att ta sig igenom, och speciellt dokumentationsfasen där man från början haft svårigheter att veta vilka processer och kontroller som ska kartläggas och kontrolleras och därmed tas med i urvalet.

Problemet ligger även enligt vår intervjuperson i att det är så många i företaget som är inblandade i SOX 404-projektet. Han menar att när jobbet ska utföras av hundratals människor på olika platser runt om i världen, och där många normalt sett har andra funktioner och ett annat perspektiv på saker och ting så blir det problem, vilket medför att kravet på intern utbildning blir extra stor. Enligt vår intervjuperson är det därför viktigt att utbilda personer på alla möjliga nivåer, alltifrån CFO-nivå ner till de lokala bolagen och de som sitter i administrationen.

Att jobba med att få medarbetarna till och se fördelar och möjligheter, samt ha en öppen kommunikation är bland annat två av de punkter man jobbat en del med för att skapa motivation, delaktighet och samordning hos medarbetarna.

Enligt vår intervjuperson är det många faktorer som här har medverkat och bidragit till att man valt den strategi som man gjort. Exempelvis så tar ett sådant här stort projekt normalt sett ganska lång tid att smälta vilket gör det viktigt att de inblandade ges tid att smälta det hela. Problemet har här varit att man jobbat efter deadline och inte haft så mycket tid över till att tänka. Det som har gjort att det ändå gått så bra som det gjort, är enligt vår intervjuperson, det extremt hårda arbete som genomförts både lokalt och centralt i de olika bolagen. Det är detta som i slutändan gjort att man kommit på rätt väg. Han menar att de inte är för intet som företaget tog steget att skapa denna SOX 404-avdelning för intern kontroll. Det handlar ju om att, ifall man ska lyckas med ett sådant här projekt, att ta det på allvar och få med alla människor och se till att de strävar åt samma håll. Exempelvis så menar vår intervjuperson att en tät kommunikation mellan de centrala och lokala enheterna har varit en kritisk faktor för att komma igenom och klara av detta projekt.

Vår intervjuperson menar därför att nu när projektet med att införa SOX 404 pågått ett tag och man tagit sig igenom de tunga inledande faserna, har man på bolagsnivå och centralt börjat inse att det kanske även finns något att vinna på det. En bidragande orsak till detta kan vara att det under projektets gång kommit upp mycket till ytan och många problem som fanns har lösts vilket bidragit till att man börjat se lösningar och utvägar på de problem som fanns. Vår intervjuperson medger även att det hela känns mer naturligt nu än det gjorde i början och att den enbart negativa attityden till SOX 404 förändrats något. Man har nu förstått i den stora massan vad SOX 404 egentligen innebär och handlar om, och att det egentligen bara är "common sense" och redovisning.

Vår intervjuperson menar att tidsfaktorn gjort att man inte riktigt hunnit ta tillvara på de anställdas åsikter och förslag i SOX-processen. Han menar att det är lätt att mista kontrollen på saker och ting om det kommer in tusentals frågor. Enligt vår intervjuperson är det här viktigt att man är bestämd och det har gjort att man skjutit upp förbättringsförslag mm. från medarbetarna på framtiden tills det hela lugnat ner sig mer, och man har helt enkelt planen så slaviskt det bara gick då man känt en stadig kamp mot klockan. Det är nämligen inte läge att skjuta upp några av företagets deadlines under implementeringen.

Med detta menas inte att det inte är viktigt att lösa problem som uppstår. Snarast tvärtom och vår intervjuperson menar att man har haft ett behårt fokus på att lösa de problem som uppstår så fort som möjligt. Exempelvis så kan det enligt vår intervjuperson på IT-sidan i vissa fall

vara väldigt dyrt att göra om något som gått fel. Att exempelvis komma på en lucka i systemet som måste åtgärdas och omprogrammeras kan enliga vår intervjuperson vara väldigt dyrt. Vår intervjuperson påpekar här återigen viktigt det är att ha ett beslutsorgan som bestämmer vad som är viktigt att göra.

Svårigheten ligger här även i bedömningen, för enligt vår intervjuperson handlar det om en bedömning. Så här är fallet exempelvis när man kontrollplanerar och analyserar vilka framtida fel som möjligen kan uppstå i redovisningen. Det behöver alltså inte ha uppstått något fel, utan det handlar om sannolikheter.

Enligt vår intervjuperson handlar det vid ett projekt som SOX-implementering ändå är, till syvene och sist om tillräckliga resurser. Och här måste bolaget avsätta de resurser som behövs för att projektets olika delar ska kunna genomföras, och enligt vår intervjuperson är det här upp till ledningen att bidra med dessa.

Samtidigt har man även i bolagen fått ta egna beslut om man anser sig kunna hantera detta själva eller om man anser sig behöva konsulthjälp.

Om vår intervjuperson hade fått börja om med SOX 404 projektet idag hade de initialt haft en mycket smalare approach än man haft. Detta hade enligt vår intervjuperson underlättat kommunikation till våra enheter, vilket i sin tur underlättat vad det är man bör ta sikte på. Det är ju så att ju mer fokuserad man kan vara med sitt budskap från början, desto lättare är det att skapa förståelse för det man gör. Detta gör att man framöver bland annat kommer att skapa ett nätverk där erfarenheter kan utbytas och kommuniceras.

5.1.2 Implementeringens faser

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

Den metod som företaget använt sig när de kartlagt den interna kontrollen för att se om den håller tillräcklig nivå eller om något behöver justeras och åtgärdas, är att man identifierat de stora processer som man har, och som då genererar stora transaktionsflöden, och utifrån dessa identifierat de kontroller som man behöver. Man kan säga att allt som aktiveras i balansräkningen bryts ner post för post, och sedan ställer man sig frågan: Vad är det som triggat allt det här? Vissa saker är då engångssaker medan andra är stora transaktionsflöden. Det är detta som man sedan kartlägger och frågar hur bra kontroll man har över. Då företaget har ca 500 bolag i sin koncern, som alla genererar intäkter och kostnader på "balansräkningen", så måste man förstå att det inte går att gå till alla bolag och kartlägga samtliga bolag och ett urval måste därför göras.

Det man har gjort är att man; säg att företaget vill säkerställa den interna kontrollen över lagervärdet. Eftersom lagervärdet påverkas och genereras av en hel mängd bolag inom koncernen, och företaget samtidigt har ett visst täckningskrav som ska täckas upp på balans- och resultaträkningen, gäller det att se vilka bolag inom koncernen som bidrar mest till detta lagervärde. Och vår intervjuperson menar då att om man till exempel ska täcka upp minst 60-70 % av lagervärdet så arbetar man bakifrån utifrån de poster som påverkar resultat och balansräkningen mest (räknar från de största och så neråt) tills man nått upp till de eftersträfvade 60-70 %.

De här bolagen måste sedan i alla fall, dokumentera och kartlägga sina väsentliga processer. Med väsentliga processer menas då de som triggat väsentliga värden i balans- och

resultaträkningen. Här har företaget använt sig utav X antal olika hjälpmedel och förutsättningar när det gäller att fokusera på rätt saker när de dokumenterar sina processer. Syftet med detta är att identifiera rätt kontroll i flödena. Alltså den kontroll som gör att det värdet som ska redovisas är korrekt. När sedan bolagen inom koncernen har dokumenterat sina processer, exempelvis sina intäktsprocesser (revenue processes) och sina lagerprocesser (inventory processes). Därefter dokumenterar alla bolag hur man stänger böckerna, det vill säga själva bokslutsprocessen och hur man sen rapporterar till koncernen.

För att dokumentera sina processer och kontroller har företaget skaffat in ett nytt IT-system som är kompatibelt med det system som redan används i företaget. Här dokumenteras sedan alla kontroller och eventuella testresultat läggs in i systemet. Ett problem som man märkt med detta system är att det inte gått att mata det med mycket information, vilket kan behövas med tanke på mängden processer och kontroller som ska dokumenteras. Vår intervjuperson undrar därför om detta egentligen är rätt system. Ett annat problem är att man inte känner sig helt upplärda i systemet ännu.

Efter att man bestämt vilka balans och resultatposter bolaget ska säkerställa och man har dokumenterat de underliggande processer som triggar de olika transaktionerna, ser de olika bolagen över sin situation och frågar sig om man har rätt kontroller på plats? Har vi nått de mål som koncernen ställer på oss? Man tittar även här på andra internkontrollområden såsom segregation of duties (arbetsfördelningen). Detta görs för att inte en och samma person ska kunna beställa saker, attestera, betala etc. Därefter ser man – vilka kritiska kontroller är det vi har här? Finns det några som innebär en högre risk än andra, så kallade nyckelkontroller, som också nämnts i PCAOBs revisionsstandard? Det är dessa som bolagen sedan ska testa så att de verkligen fungerar som de ska. För att ta reda på de processerna som är mest riskfyllda använder sig företaget av revisionsbyråernas rekommendationer och anvisningar.

Enligt vår intervjuperson är svårigheten med dokumentationen att ta med rätt saker. Företaget har därför benchmarkat en del med både svenska och amerikanska bolag och framförallt de amerikanska bolagen har här varit bra eftersom de faktiskt minskat sina antal kontroller. Man har då ställt sig frågan om vi kan ta lärdom av detta och funnit att självklart kan vi det. Detta har enligt vår intervjuperson lett till att man engagerat sig och lagt ner en hel del kraft på att hitta och välja ut det kontroller som man verkligen behöver ta med.

Enligt vår intervjuperson har man därför börjat ta fram bättre modeller för detta, genom att man bland annat kört ett så kallat utbildningspaket i den enheten som jobbar med SOX 404. Där har man lagt fokus på att minimera överflödiga aktiviteter, alltså att snäva ner och fokusera på rätt saker. Man har här även bollat en del med revisorerna för att se om de också tänkt i samma banor som oss. Vår intervjuperson menar här att revisorerna varit till god hjälp, men att om man haft denna information tidigare så hade man nog inte varit lika konsultdrivna som man varit i projektet.

Vår intervjuperson menar i slutändan att det funnits mycket tid att spara in vid identifierings- och dokumenteringsarbetet och som då hade underlättat SOX 404-implementeringen.

Testning

Man håller i företaget just nu på att testa sina kontroller. Vår intervjuperson menar att man vid årsskiftet kommer att märka om några av dem fallerat, men även om några inte fungerat som

man tänkt sig. Det handlar enligt vår intervjuperson då att utvärdera vilken effekt de har och vad de eventuella felen i balans- och resultaträkningen blir.

Här försöker man enligt vår intervjuperson att hela tiden ligga steget före och man jobbar just nu på att ta fram en modell när det gäller detta. Exempelvis hur vi ska suga upp information från våra bolag, hur vi ska utvärdera dem, men samtidigt även hur vi ska göra externt med revisorer mm.

De testerna som man genomför just nu sköts dels internt i alla bolag, men samtidigt använder sig man även av en del externa resurser då det finns en oberoende faktor med i bilden.

5.2 Fallbeskrivning företag B

5.2.1 Projektstyrning och kommunikation

Företag B började hela sitt projekt med att ta reda på vilka punkter inom den interna kontrollen man var svaga på. Detta gjordes genom att man skickade ut frågeenkäter till de olika bolagen på för att ta reda på hur långt de kommit med sin internkontroll. Man ville helt enkelt ta reda på hur de olika bolagen låg till och hur långt i utveckling de kommit.

Dessa enkäter som skickades ut för att göra en preliminärbedömning av riskerna i bolagen följde då COSOs ramverk till upplägget.

Företaget har därefter satsat på att vara ute och informera om SOX, och därigenom presenterat projektet och de moment som ingår i lagen för de olika enheterna inom bolaget. Förutom detta har man även haft så kallade "lesson learned" möten under implementeringens gång där man träffats och diskuterat vad som varit bra, vad som behöver förbättras mm. för att exempelvis möjliggöra kunskapsöverföring mellan de olika enheterna. På dessa möten har man även berättat om svårigheter som amerikanska bolag upplevt, samt likväl svårigheter bland sina egna bolag.

I själva arbetet med att implementera SOX har bolagen inom företaget haft en ganska stor frihet. Med detta menas då själva drivandet av arbetet med SOX, då man ändå haft klara direktiv uppifrån om exempelvis deadlines, tidsplaner och liknande. SOX-arbetet har i sig dock inte medfört att man förändrat något i företagets struktur mm., utan det är i sådana fall att kraven på intern kontroll ibland medfört förändrade arbetsrutiner i de olika bolagen. I vissa enheter har man dock gjort så att man tillsatt dedikerade SOX-projektledare.

Vår intervjuperson menar ändå att även om företagen fått göra ganska mycket själva så har man ändå från ledningens sida haft en bra kontroll och överblick. Exempelvis så har vår intervjuperson besökt en del av de totalt 40 bolagen som ska testas. Han önskar dock att han hade haft mer tid till att besöka de olika företagen och hade gärna om tid funnits besökt alla 40. Att kommunicera via mail eller telefon är enligt vår intervjuperson inte riktigt samma sak som ett personligt möte. Om man kommer ut till företagen kan det även fungera som en välbehövlig och viktig signal om att implementeringen av SOX är något som bör tas på allvar. Detta har varit särskilt viktigt då inställningen ute i företagets bolag har varit mindre bra och man i stort sett SOX som något nödvändigt ont istället för något som kan bringa potentiella fördelar. Framförallt har det faktum att lagen skapat merarbete bidragit till en ökad skepsis inom företaget.

Kulturen blir här en viktig faktor enligt vår intervjuperson och kan påverka olika enheters benägenhet att börja med projektet i tid, samt hur villig man är att ge ärliga svar på hur långt man har kommit. Intervjupersonen menar att i vissa kulturer är det viktigt att inte tappa ansiktet, och därför erkänns kanske inte eventuella problem som finns. Därför så anser vår intervjuperson att man på några av företagen borde ha varit och besökt på plats då det varit svårt att kommunicera med dem och samtidigt få dem att inse vikten av SOX.

Företagets kommunikation sker just nu ändå till stor del genom mail, telefonkonferenser och samtidigt har man även skapat en egen hemsida som man kommunicerar via. Enligt vår intervjuperson är det viktigt att kommunikationen fungerar så att man kan få grepp om problem direkt, så att de företag som har problem kan tillskjutas resurser för att hantera dem. Här har man även gjort så att de företag som inte hunnit med i arbetet fått ta hjälp av en extern revisionsbyrå om de velat, vilket det visat sig att många gjort.

Att följa upp och lära sig saker från andra bolag och deras problem, är något som företaget anser är viktigt och mycket givande, och projektteamet avrapporterar därför statusen i projektet cirka en gång i månaden till en styrkommitté för att skapa en bra överblick av hur det går för bolagen i SOX arbetet. På detta möte avrapporteras de olika bolagens status, exempelvis hur det har gått så här långt, och vilka framsteg/bakslag man stött på osv. Då diskuteras även om det behövs mer resurser, utbildning mm. ute i de olika bolagen.

Vår intervjuperson anser att de vanligaste problemen som man annars har upplevt ute i företagen är:

- Att man har för många projekt samtidigt och således inte hinner med
- Att SOX i sig varit svårt att tyda och personerna ute i företagen hade här önskat ett mer standardiserat koncept som man kunnat följa
- Att IT-system till en början upplevdes som trögt på grund av för långa svarstider

De största problemen som man känt på företaget är i slutändan ändå kostnaderna tillsammans med tidsaspekten. Även om kostnaderna varit höga så är det ändå enligt vår intervjuperson ändå viktigt att exempelvis satsa på ett välfungerande IT-system och han rekommenderar detta för andra bolag som ska implementera SOX i företag.

5.2.1 Implementeringens faser

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

När man väljer ut de processer som senare ska dokumenteras och testas har man i företaget utgått från sin försäljning, sina tillgångar, sitt resultat osv. och därifrån valt ut de bolag som man bör testa utifrån hur stor påverkan processerna har på resultat- och balansräkningen. Man börjar således med de mest väsentligaste processerna och fortsätter dokumentera fler tills man täckt 80-90 % av företagets bokförda värde. Detta kan enligt vår intervjuperson lätt medföra att fokus dras bort från ställen där riskerna egentligen är. Företaget skulle istället hellre använda ett mer riskbaserat urval där man väljer ut kontrollerna utifrån risknivån i processerna. Skälet till att man inte hunnit med uppges bland annat vara att man känt en tidsbrist i projektet.

Det som vår intervjuperson även har känt är att bristen på erfarenhet av SOX gjort att urvalet av kontroller blivit vidare än vad som är nödvändigt. Man tog därför hellre med för många kontroller än för få i början. Problemet blir då att det blir så många kontroller till volymen och vår intervjuperson skulle önska ett starkare fokus på mindre kontroller och samtidigt ett allt starkare fokus på att bara göra de mest viktiga testerna.

Det IT-system man har använt sig av för att exempelvis dokumentera processerna heter Risk Navigator och är något som vår intervjuperson upplevt som mycket positivt. I Risk Navigator ligger då bland annat alla nuvarande kontroller, men man kan även lägga upp nya vid behov, binda ihop kontroller med risker, samt koppla dessa till hur de påverkar balans- och resultaträkningen. Det går också att lägga till processbeskrivningar till kontrollerna och generera rapporter utifrån det syfte man har.

Testning

I dag genomförs fulla tester i 25 av företagets bolag. Detta innebär att det både görs kontroller på transaktionsnivå (transaction level) och övergripande nivå (entity level). Med kontroller på transaktionsnivå menas de som görs på lokala aktiviteter och processer inom enheter, medan kontroller på övergripande nivå görs för sådana processer som spänner över hela företaget och är gemensamma för flera bolag. Utöver detta görs enbart kontroller på övergripande nivå i 15 bolag. Tillsammans täcker dessa 40 bolagen då upp ca 90 % av företagets verksamhet och fyller då kraven på vad som behöver testas.

Företagets första testomgång visade ett blandat resultat där utfallet mellan bolagen varierade stort. Med detta menas att det var en stor spridning i antal fel som upptäcktes i de olika bolagen. Enligt vår intervjuperson så var resultatet långt ifrån det som man hade tänkt sig, och de bolag som man trodde skulle klara sig bäst, visade sig i flera fall istället vara de som uppvisade mest fel. Detta tror vår intervjuperson dels kan ha berott på vilka som utfört testerna, då olika testare kan vara olika hårda i sin bedömning, men även nivån på bolagen kan här ha spelat en stor roll. Vissa länder och bolag tar också olika allvarligt på det här med intern kontroll. SKF försöker idag att få en högre standardisering i testningen genom att använda sig av en så kallad testmanual ("test script"). För att genomföra testerna har man använt sig av en extern revisionsbyrå.

De som hade mycket fel i testningen berodde enligt vår intervjuperson inte egentligen så mycket på hur kontrollerna utförts, utan felen har mer uppstått på grund av att beskrivningarna av kontrollerna varit för allmänna. Orsakerna till varför det blir så här kan enligt vår intervjuperson bero på flera saker; att man inte har hinner med tidsmässigt, att man inte har en tillräckligt kompetent projektledning, eller att en projektledning försöker ta på sig för mycket ansvar själva. Enligt han kan det även vara så att vissa personer som har ansvaret ute i olika enheter inte är så bra på att driva sådana här stora projekt i allmänhet.

5.3 Fallbeskrivning företag C

5.3.1 Projektstyrning och kommunikation

Företaget har från början av implementeringen (hösten 2004) styrt arbetet med SOX väldigt mycket själva. De har bara mer eller mindre haft order uppifrån om de ska vara färdigimplementerade med SOX vid en viss tidpunkt. Intervjupersonen kan erkänna att den svenska delen hade svårigheter i början med att förstå och ta till sig det nya arbetssättet som SOX medfört. Detta gjorde att koncernen var lite oroliga för att Sverige inte skulle klara det hela tidsmässigt från början. Detta medförde enligt vår intervjuperson att högsta finanschefen var här var fjortonde dag de första veckorna och skulle gå igenom allt som hörde till SOX-arbetet. Enligt vår intervjuperson så försvann dock denna rädsla ganska fort genom att man inom företaget visade att man klarade av jobbet själva, och därefter har man för det mesta styrt och jobbat självständigt med SOX-arbetet.

Det första som det handlar om enligt vår intervjuperson är att implementera SOX-tänkandet i vardagen i bolaget. Intervjupersonen ser även det här med att implementera kontroller som lite av en introduktion av en ny kultur som svenska bolag inte är vana vid. Ett problem har även varit att SOX-arbetet enligt vår intervjuperson är något väldigt främmande i det svenska tänkandet och arbetssättet.

Detta har gjort att man i företaget satsat mycket på att utbilda alla medarbetarna i själva SOX-arbetet. Denna utbildning har hittills till största del fokuserat på att få medarbetarna att förstå vad SOX innebär och varför det är så viktigt för företaget. Detta är enligt vår intervjuperson viktigt om man i ett företag ska lyckas att få med sig alla medarbetare och chefer i ett sådant här stort projekt. Nu har man mer börjat gå över till att få medarbetarna insatta i hur man kan förbättra sina processer, samt förstå och hantera de risker som finns mm. Vår intervjuperson kallar det för att man tagit utbildningen till ett annat djup och en annan dimension. Detta har även medfört att man nu tagit fram nya arbetsbeskrivningar för alla som jobbar med SOX eller på något sätt ansvar för det.

Vår intervjuperson medger samtidigt att det är otroligt viktigt att ha ledningen med sig och att ledningen förstår vad det är man gör, och speciellt i SOX-fallet, att förstå vikten av det hela. Ett problem som vår intervjuperson anser att de haft är att den svenska ledningen inte var med från början, och att detta är något man borde ha jobbat mer på. Enligt vår intervjuperson var det först i maj förra året som en stor del av ledningen och cheferna började tänka att det här är nog något som vi bör ta tag i och se lite allvarigare på. Detta är något som man sedan fortsatt att jobba med under 2005 och fortfarande gör. Det gäller att hela tiden se till att ledningen är med och manar på, och att de förstår att detta är något som måste fram, och numera träffar man därför medarbetarna och diskuterar olika saker mycket oftare än man gjort tidigare.

Man ska dock enligt vår intervjuperson vara medveten om att SOX ända från början varit en väldigt intensiv process och att det därför tagit ett tag innan man förstått och vetat hur man skall gå till väga.

Idag är man därför mer styrda uppifrån, vilket företaget inte var från början. Enligt vår intervjuperson borde de naturligtvis ha haft med sig hela företaget från början, då det bland annat hade lett till att man vunnit mer tid för de finanschefer och andra som ansvarade för

SOX i slutet av 2004. Att man inte haft med sig hela företaget från första början, har enligt vår intervjuperson även gjort att man i början jobbade mycket i motvind.

Att implementera detta nya arbetssätt i företaget som SOX medför har enligt vår intervjuperson varit något av det svåraste. Att helt plötsligt som processägare bli tvungen att kontrollera sina medarbetare även om man anser sig kunna lite på dem fullt ut sedan tidigare, är en svår omställning. Vår intervjuperson anser dock inte att detta varit något som skapat problem och gjort medarbetarna omotiverade och negativt inställda, då man i företaget redan från början jobbat mycket med att lyfta fram godbitarna med SOX och se det bästa som kan komma ut av det.

Detta har gjort att man i företaget till att börja med omfördelade ansvaret och placerade om individer, och därigenom satte lite seniorer och finanspersoner på de roller som ansvarar för SOX. Enligt vår intervjuperson krävs det nämligen att de personer, som ska jobba med SOX, har en viss förståelse för den egna verksamheten från början. Man har även gjort så att man för varje region bildat en egen organisation, Financial control and compliance, som då jobbar med SOX arbetet och det är även denna enhet som ska se till att SOX upprätthålls framöver då exempelvis våra arbetssätt och dylikt ständigt förändras med tiden.

En annan sak som man har jobbat med är att göra varje medarbetare synlig i SOX-processen, vilket är något som vår intervjuperson anser viktigt. Olika personer som tidigare har jobbat med exempelvis betalningsuppdrag ute i organisationen har nu på grund av SOX-arbetet blivit mera synliga för cheferna. Detta på grund av att personerna plötsligt blivit ansvariga för olika kontroller som ur chefernas syn inte får falera. Medarbetarna måste helt enkelt klara sin uppgift. Denna transparens är något som man enligt vår intervjuperson försöker bygga vidare på. Att se till att varje medarbetare känner sig viktig, att de är synliga i det dem gör osv. är även något som man försöker ta tillvara på för att höja motivationen hos varje medarbetare.

Enligt vår intervjuperson har det varit väldigt positivt och bra att få medarbetarna insatta i hela projektet och att få dem att förstå att deras roll är viktig, och därigenom få de att tänka utöver sina normala områden, och istället försöka få dem att se helheten. Om man får bra medarbetare som bättre förstår samband så kommer det enligt vår intervjuperson även att generera mycket förslag till förändringar och förbättringar, vilket enligt vår intervjuperson är positivt. Man har även satsat mycket på att få medarbetarna att jobba tillsammans, exempelvis IS sidan (information system) och IT sidan. Vissa av dessa saker går inte att kommunicera ut via mail, utan det är viktigt att sitta ner med linjechefer, medarbetare mm. och verkligen se till att de är med på det hela.

Enligt vår intervjuperson har det hela fungerat väldigt bra och feedbacken från de mesta medarbetarna har varit väldigt positiv. De har exempelvis sagt att det har varit väldigt kul och skönt att få inblick i en annan del av verksamheten. Detta, tillsammans med faktorer som att man utbildat sina egna testare, är något som vår intervjuperson definitivt tror att man kommer att jobba vidare med i framtiden och som förhoppningsvis ska leda till att man exempelvis kan göra sig ännu mer oberoende av externa revisorer.

På det stora hela kan man enligt vår intervjuperson säga att man inledningsvis jobbat som en projektorganisation när man bedrivit SOX-arbetet. I takt med att tiden går kommer dock linjecheferna att få allt större ansvar för att se till att processerna uppfyller de uppställda kraven och att medarbetarna efterlever dessa.

5.3.2 Implementeringens faser

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

Först har man börjat med att definiera vilka processer det är som har störst påverkan på de finansiella rapporterna och ställt sig frågan: Vilka är dessa processer? Därefter har man valt att definiera huvudprocesserna inom företaget och sagt att det är de här man väljer att titta på. Dessa inkluderar exempelvis bokslutsprocessen, lönebetalningarna, bonusar etc. Vår intervjuperson menar att det egentligen är upp till dem själva att bestämma vilka processer som är mest väsentliga, men att det ändå framgår ganska klart av syftet med SOX vad det är man bör titta på.

När man väljer ut vilka processer som är mest väsentliga så arbetar man efter metodiken att täcka upp en viss procentandel som sedan ska kontrolleras. Detta innebär att man i företaget börjat bakifrån utifrån balans- och resultaträkningen och därifrån arbetat sig framåt tills tillräckligt många poster tagits ut för att täcka 90 % av det totala bokförda värdet. Enligt vår intervjuperson måste man vara medveten om att man inte kan granska allting och att det därför gäller att identifiera de kontroller som har störst påverkan. Man har valt denna metod då det annars är svårt resursmässigt och tidsmässigt att hinna med. Detta kan enligt vår intervjuperson innebära att när man exempelvis hanterar försäljningsrapporteringen, finns en del skräp med, men det bryr man sig inte om.

En svårighet ligger i att veta var man ska lägga ribban. Som vår intervjuperson uttryckte det: Man får ett regelverk som man ska lära sig och sedan har man lite diskussioner med finansinspektionen i USA, och utifrån detta ska man sedan kunna plocka ut information om hur man ska tolka det hela. Vår intervjuperson anser att detta kan ha bidragit till att man lagt ribban aningen för högt. Här finns det även andra faktorer som har spelat in och medverkat till att man lagt ribban lite högre, exempelvis aktieägare.

Enligt vår intervjuperson har man idag definierat de processer som man ser som de stora, men då omvärlden ständigt förändras, nya personer kommer in i organisationen, organisationsstrukturen i sig ändras, kräver det att man ständigt jobbar med att förbättra och förenkla processerna. Detta är något som man idag jobbar mycket med i företaget. Även att se riskerna och identifiera vad som möjligen kan gå snett i den finansiella redovisning är något man ser som oerhört viktigt, då det är detta som kommer vara med och bilda grunden för det fortsatta SOX-arbetet. SOX-arbetet är nämligen enligt vår intervjuperson ingen statisk process.

Detta har gjort att man redan fastän man inte haft sitt stora slutttest redan plockat ut två processer som man inte längre ska testa eller granska. De är helt enkelt enligt vår intervjuperson inte så betydande. Vissa processer har helt enkelt inte en så stor påverkan att man behöver ha dem med. Samtidigt måste man hålla sig uppdaterade då mycket väl istället kan tillkomma andra processer.

Det system som använder sig av i SOX-arbetet heter Risk Navigator. Häri ligger all dokumentation, alla applikationer som stödjer de olika processerna osv. Enligt vår intervjuperson kan man se allt som händer inom SOX-arbetet i detta system. Man har upplevt systemet som väldigt positivt och vår intervjuperson menar dessutom att hela IT-sidan är viktig vid implementeringen och arbetet med SOX.

Testning

Företaget testade senast i slutet av 2005, och resultatet blev enligt vår intervjuperson mycket positivt. Detta är då inte det slutgiltiga testet, utan det görs först nu i slutet av 2006 av en extern utländsk revisionsbyrå. För att genomföra sina egna interna tester har företaget skapat ett eget internt testnätverk och utbildat sina egna testare. Detta kallar man för "Independent Testing Network" och är det interna nätverk som är ute i bolagen och testar. Det man gjort är att man låtit finanspersoner som i vanliga fall jobbar med andra uppgifter, få insyn i en annan verksamhet och då arbeta med SOX. Enligt vår intervjuperson är det då viktigt att dessa personer lär sig mycket om SOX och hur det fungerar. Dessa kommer sedan att få lov att vara borta i två till tre veckor från sina ordinarie jobb för att utföra tester. Här har man även haft inne revisorer som hjälpt till med testningen, framförallt i början, men de har inte varit så många till antalet och företagets ambition är att minska beroendet av dem så mycket som möjligt framöver.

Enligt vår intervjuperson är man på företag inte så lyckliga över att man har en extern utländsk testare då detta kan medföra kommunikationsproblem och en risk att man inte förstår varandra då SOX i sig är ett komplicerat regelverk mm. En risk som kan uppstå är att något går fel och att vi då inte förstår varandra fullt ut. Att förbereda medarbetarna inför detta är därför något som man jobbat hårt med på företaget. Vår intervjuperson menar att det är viktigt att hela tiden fråga om man inte förstår. Vi måste förstå vad de menar då är ett svårt "språk" vi pratar.

Om företaget upptäcker brister i sina tester är det enligt vår intervjuperson extremt viktigt att dessa åtgärdas på en gång. Om en kontroll fallerar eller brister vid en testning så är det upp till processägaren att se till att det åtgärdas så snabbt som möjligt. Det man gör då är att man tvingas att upprätta en ny dokumentation och testa på nytt. Detta görs på grund av att man måste kunna visa en dokumentation och nya godkända testresultat i Risk Navigator. Först då anses problemet vara åtgärdat.

Ett problem som man haft är där kontrollerna inte håller i testerna. Problemet ligger här enligt vår intervjuperson i att de som jobbar med kontrollerna tycker att de fungerar, medan testarna hävdar att de inte gör det. Här är det enligt vår intervjuperson väldigt viktigt att få medarbetarna att förstå varför då det annars kan leda till nedsatt motivation. Ingen tycker ju om att börja om från scratch. Här är det oerhört viktigt, och vår intervjuperson tycker här att man lyckats riktigt bra, genom att man låtit sina egna testare verkligen ta sig tid och sitter ner och diskuterar det hela med de inblandade personerna. Det gäller här att diskutera igenom vad som gått fel, vad testerna i sin tur inte tycker har funkat osv. Processen här har enligt vår intervjuperson varit extremt lyckad.

6 ANALYS

Syftet med vår uppsats var att jämföra likheter och skillnader mellan de olika företagens tillvägagångssätt vid implementeringen av SOX 404. Som delsyfte ämnar vi lyfta fram de faktorer som företagen anser viktiga för att lyckas med detta arbete. I avsnittet nedan vill vi därför jämföra och analysera de tre företagen med avseende på projektstyrning, kommunikation och implementeringens faser.

6.1 Projektstyrning och kommunikation

En första likhet som man kan dra mellan de tre företagen är att alla tillsatt en avdelning som i stort sett enbart jobbar med SOX. Denna har i samtliga företag på något sätt tittat på hur andra företag gått tillväga vid implementeringen, vilket har varit särskilt viktigt eftersom lagen upplevdes både svårtydd i början och man inte riktigt visste hur den skulle affektera det egna företaget.

Samtliga intervjuade bolag har lagt stor vikt vid utbildning, vilket vi inte tycker är särskilt konstigt med tanke på hur krävande lagen är. Två av företagen uppger att den främsta anledningen till att utbildning anses så viktig är att lagen inneburit stora förändringar i arbetsrutiner samt allmänt ökade krav. Den skillnad som föreligger beror i sådana fall mer på vilket djup man haft i utbildningen. Exempelvis så har man i företag C tagit utbildningen ett steg längre än de övriga två, vilket innebär att man även börjat försöka få medarbetarna att se på andra aspekter inom SOX-arbetet, som exempelvis hur man kan förbättra sina processer, skapa en bättre samordning internt osv.

Alla har även på något sätt varit ute och informerat om SOX i sina bolag och alla är här överens om att det är viktigt att få medarbetarna och ledningen med sig i ett projekt av den här storleken.

En skillnad mellan de tre företagen är att företag C jobbat mycket mer med medarbetarens roll i organisation, och att få medarbetarna att känna sig viktiga och synliga i projektet. Företag C är därför naturligt även det företag som gjort flest omstruktureringar och förändringar inom organisationen på grund av SOX. I företag B istället så är exempelvis den enda förändringen sedan tidigare att man tillsatt några dedikerade SOX-projektledare i ett par bolag och i några fall ändrat arbetsrutinerna.

En tendens vi märkt i vår studie är att framförallt företag A och C haft en mer positiv inställning till SOX medan företag B mer i stort sett det som ett nödvändigt ont. Huruvida detta beror på faktiska omständigheter eller en önskan om att ställa det egna arbetet i en bättre dager är svårt att avgöra, men klart står att företag C uppger att de klarat sin testning bättre än förväntat medan företag B fått mer fel än förväntat i vissa delar av den interna testningen. Detta pekar på att det kan finnas ett samband mellan inställningen till SOX och antalet fel som uppdragats i testningen. En intressant aspekt i sammanhanget är, som tidigare nämnts, att företag A och C uppger att de satsat mycket på att förbättra personalens attityd till SOX och få dem att se fördelarna av lagen i ett tidigt skede. Exempelvis så har man i företag C jobbat stenhårt från början med att skapa en positiv attityd till SOX. Företag B har inte på

något sätt uttryckt att de aktivt försökt bidra till att förbättra inställningen till SOX trots att vi ställt frågor som är nära relaterade till denna punkt.

Det är tydligt att samtliga företag anser det viktigt att få med både ledningen och finansavdelningen i SOX-arbetet redan från början. Ledningens dedikerade strävan ger nämligen signaler till organisationen, om att detta är något som måste tas på allvar. Respondent C uppgav att deras arbete blivit lidande just på grund av att den svenska ledningen i företaget inte varit med från början. Det dröjde ända tills i maj 2005 innan de började se mer allvarligt på implementeringen av SOX och dess betydelse. Företaget upplevde att detta kostade dem mycket tid, framförallt i början av projektet. Detta skiljer sig från de övriga två företagen där man redan från börjat haft en tydlig styrning uppifrån ledningen.

En sak man kan säga är ändå att alla företagen önskat mer tid till att implementera SOX. Framförallt i början av projektet då alla ansåg att det var väldigt hektiskt och svårt att ta till sig den komplexa lagen.

En annan skillnad som vi upplevt är att bolagen i företag B och C haft en större frihet i själva SOX-arbetet än vad Företag A haft. Det känns som om detta kan ha att göra med att företag A känt en större press tidsmässigt än de andra två. Med detta menas dock inte att de andra företagen inte upplevt tiden som en bristvara.

Företagen har även haft lite olika syn på hur mycket resurser som behövs läggas ner för att genomföra projektet, vilket belyses genom exempelvis förändrade arbetsuppgifter av anställda, hjälp av externa revisorer osv. Exempelvis så har företag A och B gett sina bolag fria tyglar i hur mycket hjälp de velat ha av revisorer under projektets gång medan företag C inte ansett sig ha så stor hjälp av revisorerna och istället försökt att använda sig så lite som möjligt av dem. En röd tråd som ändå gör sig gällande i alla företagen är deras benägenhet att minska beroendet av revisorernas hjälp. Samtliga företag uttryckte även i någon mån en besvikelse över den hjälp de hade fått av revisorerna. "Det här med Sarbanes Oxley var egentligen lika nytt för konsulterna som för oss och i slutändan är det ju vi som har bäst koll på hur vår verksamhet fungerar" säger representanten för företag A. En av de andra respondenterna anser att konsulternas huvudsakliga hjälp endast bestått av modeller som beskriver hur man kan gå tillväga, samt erfarenheter från fall i USA, men att denna hjälp förmodligen kostat mer än den smakat. Ett par av företagen har exempelvis identifierat revisorskostnader som en av de största utgifterna i samband med SOX-implementeringen. Man ska dock vara medveten om att företagen ibland är tvungna att använda sig av konsulter, exempelvis vid testning osv. vilket till stor del har att göra med den oberoende faktor som finns med i bilden.

Samtliga tre företag har upplevt att personlig kontakt med de inblandade bolagen och medarbetarna är och har varit viktigt. De menar att ett så komplext projekt som SOX är, bland annat genom den stora mängd individer som lagen påverkar i bolaget, gör att det inte går att diskutera enbart problem mm. över exempelvis mail eller telefon. En fungerande kommunikation är därför något som alla lagt stor vikt vid, samt lagt ner resurser i form av exempelvis interna nätverk, extra möten osv. för att få det att fungera så bra som möjligt. Vår intervjuperson på företag A menar exempelvis att en tät kommunikation mellan de centrala och lokala enheterna är en kritisk faktor om man vill lyckas med att ta sig igenom och klara av SOX projektet. Tid och resurser har dock medfört att vissa saker inte hinns med, och här har de olika företagen gjort lite olika. Företag A säger att SOX får kosta vad det kosta vill – arbetet måste göras – och det är ledningen som måste skjuta till resurserna. Företag B har

däremot ett mera stramt tillvägagångssätt där man försökt hålla nere kostnaderna så gott det går. Vår intervjuperson anser dock att man i åtminstone större företag bör lägga ner pengar på ett fungerande IT-system.

En annan viktig aspekt vi har funnit i de tre företagen är att alla ser det som väldigt viktigt att lösa problem som uppstår under projektets gång så fort som möjligt. En sak som skiljer sig är dock varför de anser det så viktigt att lösa problem direkt. Enligt företag A har det att göra med att de så kallade "omtagen", som vi nämnde ovan, är väldigt dyra medan exempelvis företag B menar att det är viktigt att få grepp om problemen så att man kan tillskjuta resurser om så behövs.

6.2 Implementeringens faser

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

Dessa två steg handlar om att identifiera och dokumentera sina väsentligaste och mest riskfyllda processer, vilket är vad alla tre företagen jobbat med, om än med lite olika metoder.

Då lagen inte säger vilka processer som företaget ska identifiera och dokumentera, för att slutligen testa, så spelar detta så klart in på hur företag väljer att gå till väga. Det enda den säger är i stort sett att varje företag ska ha en rimlig säkerhet (reasonable assurance) i sin interna kontroll över den finansiella rapporteringen. Denna otydlighet i vilka processer som ska väljas ut har skapat en del olika problem för företagen.

Två av bolagen har därför känt att man dokumenterat fler processer, och haft fler kontroller än nödvändigt. Företag B menar att bristen på erfarenhet av SOX gjort att urvalet av kontroller blivit vidare, medan företag C har känt problem både resursmässigt och tidsmässigt. Detta har medverkat till att man valt sig av en metod där man utgår från de största värdena i olika poster i balans- och resultaträkningen och därifrån arbetat sig bakåt tills man fyllt den procentgräns som behöver kontrolleras. Det svåra har här varit att hinna med att välja ut de mest riskfyllda processerna och det är här som de olika företagen skiljer sig åt en del i sitt arbete och ansträngning. Risken finns nämligen enligt oss att när man använder sig av denna metod, att urvalet av processer inte blir de som är de mest riskfyllda i företaget. Som vi ser i företag Cs fall så kan det exempelvis bli en del skräp som följer med, men i deras fall har man valt att ignorera detta, antagligen då värdet av dessa inte är så betydelsefullt i sammanhanget.

Även företag A har använt sig av denna metod men har som vi upplevt det inte känt några direkta problem, utan mer att det funnits en del tid att spara in i de två faserna. Detta innebär att även de, som de andra företagen, använt sig av en procentgräns och arbetat bakifrån som de andra två för att finna de mest riskfyllda processerna.

Det känns ändå som om företag A tillsammans med företag C lagt ner mer tid direkt på att finna de mest riskfyllda processerna än vad företag B har gjort. Både företag A och C har nämligen som vi upplevt det, satsat mer på att välja ut de mest riskfyllda processerna. Vi anser ändå att det här borde finnas bättre metoder för att välja ut de mest riskfyllda processerna, och vi har genom våra intervjuer och insamling av information fått reda på att det håller på att gå över till en mera klart riskbaserad urvalsprocess.

Exempelvis så har man i företag A jobbat mycket med att just välja ut de mest väsentliga processerna och kontrollerna, och man har bland annat använt sig av flera hjälpmedel vad

gäller att dokumentera och fokusera på rätt saker. Man har dessutom använt sig av revisionsbyråernas rekommendationer och anvisningar för att hitta de mest riskfyllda processerna osv. Samtidigt så jobbar man ständigt på att snäva ner antalet kontroller och således fokusera på rätt saker. Ett tecken som vi kan se på detta är att exempelvis företag C gjort sig av med två processer under arbetets gång som man nu inte längre kommer att testa. Här ligger man därför steget före de andra två företagen.

På företag C har man till skillnad från de övriga två istället mer med att förenkla och förbättra processerna i sig. Detta har medfört att man redan före sluttestningen plockat ut två processer som man valt att exkludera ur testningen.

Det känns slutligen som att företag C, liksom företag A, i slutändan haft en bättre bild av vilka processer och kontroller som bör tas med än vad företag B haft. I alla fall får vi känslan av att de har lagt ner mer tid på denna fas.

Alla företag har anskaffat ett nytt IT-system för att klara av att hantera de krav som SOX medfört. Både företag B och C har här använt sig av Risk Navigator som är ett färdigköpt amerikanskt verktyg medan företag A istället valt att satsa på ett system som är kompatibelt med deras andra system. Vi har här upplevt att de som använt sig av Risk Navigator känt sig mycket nöjda med det system man valt, medan företag C inte riktigt känt sig lika nöjd med sitt system. Det är dock svårt att säga vilket system som är bäst på att satsa på då bland annat beslutet om vilket system man ska använda sig ofta av tas från ledningen. Vi tror även att kostnaderna kan vara en orsak till att företag väljer olika system. Nya system kräver ju bland annat extra utbildning mm.

Det viktiga som vi upplevt i alla de tre företagen är att det systemet som man väljer ska klara av de funktioner som SOX kräver. Detta har inte företag As system riktigt gjort enligt vårt tycke, vilket man kan utläsa av intervjujupersonens uttalanden.

Testning

Det första som man kan säga är att företag C anser sig klarat det hela väldigt bra i sina tester medan företag B inte alls haft samma framgångar och inte varit speciellt lyckliga över de testresultat man haft hittills. Vi ska därför försöka analys vad denna skillnad kan bero på.

Den första skillnaden mellan företagen är vilka som har utfört testerna. Företag C har till största del använt sig av interna resurser för att genomföra testerna medan företag B till största del använt sig av externa resurser i form av revisorer för att genomföra testerna. Man måste dock tänka på att det finns en oberoende faktor med här vilket gör att inte vem som helst kan genomföra testerna. Exempelvis så får inte samma individer (exempelvis personer på en revisionsbyrå) fungera som både rådgivande konsult och vara de som sedan utför testerna.

Det känns ändå som om företag C med sitt egna "Independent Testing Network" och deras något högre fokus på att engagera, involvera och utbilda medarbetarna gjort att man lyckats bättre än företag B och därför även slutligen fått ett bättre testresultat. Det känns även som om man i företag C jobbat mer med kommunikation osv. mellan de som utför testerna och de som är ansvariga för dem och på så sätt fått en bättre process för det hela.

Hos företag B har vi mer känt en frustration över att det inte gått som man velat och det verkar inte riktigt som om man heller har hundra procentig koll på varför det gått som det gått. I

företag Cs fall så har man ändå stött på problem men där har man enligt vårt perspektiv vetat mer exakt vad problemet är och varför det uppstått. Det känns även som att företag C lagt ner mer kraft på att reda på varför det gått som det gått och samtidigt jobbat mer på att lösa de problem som uppstått.

Det som man kan känna genom intervjuerna är att det upplevs väldigt viktigt och betydelsefullt vilka det är som utför testerna. Exempelvis så nämner företag B detta som en tänkbar orsak till varför resultatet blivit som det blivit. I företag C oroar man sig istället mer för den utländska revisionsbyrå som ska utföra slutttestningen och de kommunikationssvårigheter det kan medföra.

Det man kan säga om företag A är att de liksom företag C gör mestadels av testningen internt. Det känns även som man i företag A fokuserar en del på testfasen i sig och hur man kan förbättra sin metod i olika avseenden, vilket liknar vad även företag C jobbat med. Exempelvis så försöker man att hela tiden ligga steget före, vilket gjort att man redan börjat arbeta med att fram bättre modeller för hur man kan gå tillväga mm. Företag B skiljer sig i sammanhanget att det i en större utsträckning använt sig av externa revisorer som testare.

Detta gör att vi tror att även företag A liksom företag C, kommer att få bra testresultat, men det är som sagt svårt att säga innan då det är så många olika faktorer som spelar in.

7 Resultat

I detta kapitel sammanställer vi vad analysen gav. Här ämnar vi först åskådliggöra likheter och skillnader som framkommit under undersökningens gång. Därefter redogör vi för faktorer inom dessa områden som företagen anser är viktiga för att lyckas med implementeringen av SOX.

7.1 Projektstyrning och kommunikation

Gemensamt för företagen med avseende på projektstyrning och kommunikation är att de har

- tillsatt en SOX-avdelning på stabsnivå
- genomfört personliga besök ute i bolagen
- lagt stor vikt vid att få med ledningen och finansavdelningen i SOX-arbetet
- haft svårt att sätta sig in i lagen på grund av bristande kunskap
- upplevt en viss besvikelse över revisorernas medverkan
- använt sig av lärdomar från andra företag som arbetat med SOX
- satsat på att köpa in nya IT-system
- lagt stor vikt vid att lösa de problem som uppstått så fort som möjligt
- ansett det vara viktigt med utbildning och en tydlig och väl fungerande kommunikation
- sagt att de önskat mer tid i vissa faser och då framförallt i början av projektet

Bland de skillnader som framkommit i detta avseende är att

- utbildningens djup har skiljt sig åt
- inställningen har varit mer negativ i vissa företag och mer positiv i andra
- graden av centralisering med avseende på förhållandet mellan koncernledning och bolag har skiljt sig åt
- företagen har varit olika benägna att tillföra resurser till SOX-arbetet

Faktorer som företagen anser är viktiga för att lyckas med implementeringen av SOX inom detta avseende är att

- utbilda de anställda inom SOX på alla nivåer i företaget
- få med ledningen i arbetet från början
- från början avsätta resurser för att projektet ska kunna genomföras
- lösa problem som dyker upp så fort som möjligt eftersom det är väldigt dyrt att rätta till misstag
- ha en kommunikation öga mot öga och inte bara via mail och telefon mm. då SOX lagen i sig är så komplex och svårtydlig
- satsa på ett välfungerande IT-system som klarar av SOX

7.2 Implementeringens faser

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

Gemensamt för företagen med avseende på identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller är att de

- har upplevt denna del väldigt tidskrävande
- dokumenterat mer processer än nödvändigt
- hade önskat ett mer riskbaserat urval av processer

Generellt har vi märkt att företagens tillvägagångssätt varit ganska lika på denna punkt. En skillnad som dock har noterats är att företag C arbetat mer med att förenkla och effektivisera processerna istället för att bara identifiera och dokumentera dessa. De är också de enda som rent praktiskt har påbörjat arbetet med att begränsa antalet processer som testas.

Faktorer som företagen anser är viktiga för att lyckas med implementeringen av SOX inom detta område är

- att ha en smal approach till det hela och fokusera på rätt saker från början vad gäller identifiering och dokumentering av processer och kontroller så att de mest riskfyllda processerna väljs ut

Testning

Gemensamt för företagen med avseende på testning är att de har

- genomfört merparten av testningen internt istället för att ta hjälp av konsulter
- uttryckt oro för att testresultaten kan påverkas av vilka som utför testerna

Bland de skillnader som framkommit i detta avseende är att

- testresultaten har varit väldigt olika i företagen
- ett av företagen har skapat ett "Independent Testing Network"

8 Slutdiskussion

I detta kapitel ämnar vi diskutera de resultat vi fått. Vi vill också ge våra egna tankar om varför företagen valt de sätt som de gjort och framföra allmänna synpunkter och idéer kring företagens implementering av SOX 404.

För det första vill vi belysa att implementeringen av SOX 404 är ett väldigt komplicerat och svårgreppat ämne att ta sig an i en studie. Våra förkunskaper inom området var till en början låga och även företagen upplevde det svårt att greppa lagen till en början.

Vi tror att många av de likheter och skillnader som uppstått mellan företagens tillvägagångssätt och syn på SOX 404 kan härledas från hur företagen är organiserade. Eftersom SOX är något som berör anställda genom hela företaget och på alla nivåer så kan exempelvis en centraliserad respektive decentraliserad organisation medföra att företag arbetar olika med SOX. Då implementeringen i våra fallföretag styrts från ledningen tror vi att många av de val som företaget gjort även har att göra med vilken inställning och syn de har på projektet.

Vi tror även att det faktum att företagen på många punkter liknar varandra kan ha att göra med att det inte finns några helt klara anvisningar för hur man ska gå tillväga vid en SOX-implementering, utan de metoder som finns baserar sig till en stor del på erfarenheter från amerikanska bolag samt diverse rekommendationer som olika revisionsbyråer bidragit med. Då revisionsbyråernas rekommendationer på många punkter liknar varandra är det även möjligt att detta medför att företagens tillvägagångssätt i slutändan kommer att se någorlunda lika ut. Vi är dock inte så säkra på att det är den bästa metoden med tanke på att samtliga företag uttryckt att de stött på problem i samtliga faser och samtidigt uttryckt en viss besvikelse över revisionsbyråernas stöd. Vi tror att en bättre metod för exempelvis identifiering av processer och kontroller hade kunnat spara mycket pengar för företagen, särskilt som de metoder som använts hittills inte varit baserade på risk utan på kvantitet (hur stort resursflöde processerna genererar).

Även andra aspekter kan ha påverkat företagens val av metod, så som exempelvis tidspress och brist på erfarenhet. Företagen har dock vaknat upp på denna punkt och inlett sitt arbete mot en mer kvalificerad och riskbaserad identifiering av processer och kontroller. Vi tror att detta är en punkt som kommer att utvecklas mycket med tiden, vilket i slutändan kan leda till ett mera standardiserat urval av riskfyllda processer och kontroller.

En sak som vi tror har lett till många av de problem som företagen haft är att de börjat ganska sent med projektet. Alla tre företag som vi intervjuat började med SOX projektet under hösten 2004, men efter en diskussion med en revisor fick vi reda på att de egentligen kunde ha börjat med SOX cirka ett halvår tidigare än man gjorde. Om företagen gjort detta tror vi de inte hade behövt känna en lika stor tidspress utan de kunde kanske redan från börjat ha arbetat mer med en riskbaserad metod för urval av processer. Om företagen hade börjat tidigare tror vi även att många av de resultat och metoder vi stött på i företagen hade sett annorlunda ut.

Vi kan dock inte dra några slutsatser om varför företagen valt att starta så sent eftersom det kan bero på många olika saker, men det känns konstigt då alla företagen i någon mån upplevt en brist på tid. Vi tror ändå att det kan ha att göra med att man inte från början riktigt vetat

vilken effekt SOX skulle få, och att de flesta företag från början sett en implementering av SOX som något onödigt dyrt. Istället för att ta projektet på allvar från första stund kanske man avvaktade i förhoppningen om att man skulle få slippa, eller att lagarna skulle ändras som en följd av de heta diskussioner som pågick i USA under hösten 2002. Vi tror att detta är en faktor som har en negativ inverkan på SOX-implementeringen i Sverige.

En faktor som vi upplever vara en av de viktigaste för att lyckas med implementeringen är hur man hanterat medarbetarna i projektet. Exempelvis så tror vi att Företag Cs fokus på att motivera och satsa på medarbetarna från början tror vi är en av kärnpunkterna till varför det just gått så bra för dem. Vi tror även att detta är en viktig punkt att lägga ner tid och kraft på, då det enligt oss ger en bra grund för företag i deras fortsatta arbete med SOX efter implementeringen är genomförd.

Det faktum att vi inte lyft fram några faktorer som är nödvändiga för att lyckas i den sista fasen, testningen, är att vi anser att denna bygger på hur företaget valt att jobba och agera i de två tidigare områdena vi beskrivit. Vi tror dock att de som i slutändan testar företaget kommer att spela en roll i hur resultatet utvecklas. Exempelvis så ska ett av våra företag sluttestas av en utländsk revisionsbyrå och det är möjligt att deras syn på huruvida kontrollerna är ändamålsenliga kommer att skilja sig från svenska testares syn.

Vi har funnit att det finns flera likheter mellan de svenska företagens tillvägagångssätt och de erfarenheter som vi studerat ifrån USA. Exempelvis så har vi funnit att det finns en liknande syn på vilka faktorer som viktiga för att lyckas med en SOX 404-implementering inom projektledning och kommunikation.

8.1 Förslag till fortsatt forskning

Vi har märkt att många företag uttryckt att testningen är en subjektiv bedömning som kan variera beroende på vem som utför den. Det vore därför intressant att undersöka om det faktiskt råder sådana skillnader. Exempelvis kan man undersöka hur testkraven skiljer sig åt mellan olika revisionsbyråer och länder. Om sådana skillnader kan påvisas vore det intressant att forska om hur man skulle kunna göra för att öka objektiviteten i testningen, eller om detta är något som företag kan utnyttja.

Då företagen idag fortfarande befinner sig i implementeringsstadiet så upplever vi att det skulle kunna vara intressant att göra en jämförande studie av hur det gått för de olika företagen efter att sluttestningen som genomförs vid årsskiftet varit. Det är ju inte förrän sluttestningen varit som man kan se det slutgiltiga resultatet av om företagen lyckats anpassa sig till SOX sektion 404 på ett bra sätt. Denna studie skulle då bland annat kunna bygga vidare på de erfarenheter vi samlat in i detta arbete.

Det talas även mycket om i både företagen och hos revisorerna om att skapa ett mer riskbaserat urval av processer, och en mer standardiserad mall för vilka kontroller och processer som man bör välja ut, dokumentera, och slutligen testa. En idé skulle kunna vara att forska i hur en sådan mall skulle kunna se ut och vad den i sådana fall bör innehålla. Exempelvis som vi såg i ett våra fall så har man redan i företag C valt ut och tagit bort ett par processer som man inte längre anser nödvändiga att testa.

Genom våra studier har vi funnit att kommunikation och utbildning är två viktiga ingredienser för om företag skall lyckas med sin implementering. Vi känner att dessa två bitar är väldigt viktiga för om företag även ska lyckas med att fortsätta uppfylla kraven från SOX och samtidigt ytterligare fortsätta med att förbättra sin interna kontroll. Om man därför skulle genomföra en undersökning om hur företag planerar och förbereder sig inför att jobba med SOX i framtiden så tror vi att man skulle kunna finna flera intressanta svar. Detta är även något vi tror skulle kunna vara till fördel för andra företag som antingen fortfarande befinner sig i implementeringsstadiet, men samtidigt även framtida företag som kommer tvingas eller frivilligt väljer att implementera SOX i sina företag.

Då kostnader är något som många företag ser som ett problem så skulle man kunna genomföra en undersökning där man ser vilka huvudfaktorer det är som genererar stora kostnader vid implementeringen av SOX, och utifrån intervjuer med företag, försöka se vilka kostnader som är av ond karaktär och vilka kostnader som anses nödvändiga för att anpassa sig till SOX och få ett bra resultat av projektet. Detta skulle vara intressant eftersom studier från USA visat att kostnaderna sjunkit år för år efter att företagen anpassat sig till SOX. Detta har enligt dem att göra med att företag lär sig mer och mer om SOX för varje år som går. Varför inte därför komma med förslag till hur man kan hantera kostnaderna redan från början. Detta skulle enligt oss kunna göra att företag kanske kan fokusera mer på fördelarna med att anpassa sig till SOX-kraven och inte bara se de stora kostnaderna som implementeringen medför.

Källförteckning

Litteratur

Arbnor & Bjerke. (1997). *Methodology for creating business knowledge*. Thousand Oaks, cop

Burke, Rory. (2003). *Project Management: planning and control techniques*. Chichester
Wiley & Sons

Eriksson & Wiedersheim-Paul. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Lieber Ekonomi:
Malmö

Holme & Sovang. (1997). *Forskningsmetodik : om kvalitativa och kvantitativa metode*, Lund:
Studentlitteratur

Jacobsen, Thorsvik. (2000). *Hur moderna organisationer fungerar*. Lund: Studentlitteratur.

Johansson-Lindfors. (1993). *Att utveckla kunskap : om metodologiska och andra vägval vid
samhällsvetenskaplig kunskapsbildning* . Lund: Studentlitteratur

Lander, Guy (1997). *What Is Sarbanes-Oxley?* Blacklick, OH, USA: McGraw-Hill Trade,
2003. s 15

Lekvall & Wahlbin (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg : IHM Publ

Moeller (2004). *Sarbanes-Oxley and the new internal auditing rules*. Hoboken, NJ. : John
Wiley, cop.

Patel & Davidson. (2003) *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och
rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur

Ramos, Michael (2004). *How to comply with Sarbanes-Oxley section 404*. Hoboken, NJ: John
Wiley, cop

Ryan, Scapens & Theobald. (1992). *Research method and methodology in finance and
accounting*. London : Academic

Wallén, Göran (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Lund : Studentlitteratur

Artiklar

Anthony Chan (2005). *Sarbanes 404 implementation guide*. Berdon LLP

Beck-Friis (2005). *Börsseminarium 2005 – Börsen och riskkapitalen i skuggan av
bolagskoden*. Svenska Dagbladet. 10 mars

- Dagens Industri (2006). "Lögn efter lögn" i Enronskandalen. 31 januari
- Dagens Industri (2002). *Så här fuskade Worldcom*. 27 juni
- Erik Bergin (2005), *Ny USA-lag kostar dryg miljard för de svenska storbolagen*. Svenska Dagbladet, 7 april
- Farnan, Denise (2004). *Implementation Issues of Sarbanes-Oxley*. Casual Actuarial Society
- Howell, Graziano, Sinnott. (2005). *Sarbanes-Oxley Section 404 Implementation Practices of Leading Companies*. Financial executives research foundation.
- Jørgensen, Johan (2002). *Så ska USA stoppa fifflarna*. Affärsvärlden. 25 juli
- Luisa Beltran (2002). *WorldCom files largest bankruptcy ever*. CNN Money, 22 juli
- Molin & Billfalk (2005). *Intern kontroll för styrelseledamöter*. Ernst & Young.
- Richard Collings (2002), *Lawsuit may benefit Enron investors*. BBC News, 26 augusti
- R Sjö (2005). *Sarbanes-Oxley Act – från resurskrävande projekt till konkurrensfördel*. Deloitte
- Schwarzkopf och Miller (2005). *Early Evidence of How Sarbanes-Oxley Implementation Affects Individuals and Their Workplace Relationships*. Business and Society Review, Vol. 110, pp. 21-45
- The Economist (2006). *Reforming America's burdensome business regulations*, Vol. 379 Issue 8474, p10-11, 2p, 1c, Apr 20th 2006
- Stankov, Emil (2004). *An Overview of the Sarbanes-Oxley Act: How It Will Impact IS Deployment*. Northeastern University
- Williams, Fiona (2003). *Sarbanes Oxley and you*. CSO Online

Internet

- Guide Konsult AB (uppdaterad 2006), <http://www.guide.se>, (besökt 06-05-14)
- IasPlus (uppdaterad 2006), <http://www.iasplus.com/restruct/restsec.htm>, (besökt 06-06-01)
- Sarbanes Oxley Financial and Accounting Disclosure Information (uppdaterad 2006)
http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=Sarbanes-Oxley&chap_id=PCAOB4&message_id=28, (besökt 06-05-29)
- Securities and Exchanges Committé (uppdaterad 2006), <http://www.sec.gov/>, (besökt 06-05-22)

Övriga publikationer

Brown, Nasuti. (2005). *What ERP systems can tell us about Sarbanes-Oxley*. Emerald Insight.

Deloitte (2004). *Deloitte's Point of View: Sarbanes-Oxley Compliance: A Bridge to Excellence*

Deloitte (2005). *The SEC's Roundtable on Implementation of Internal Control Reporting Provisions*

Dykert, Lars (2006). *Sarbanes-Oxley Act (SOX) och dess inverkan på svenska företag*, LRD Revision och Rådgivning

Ericsson (2005). *Bolagsstyrningsrapport 2005*

Finansinspektionen (2002). *Enron – lärdomar för finansiell tillsyn?*

Fujitsu (2004). *Pulling It All Together: Collaboration Required*

KPMG (2004). *Sarbanes-Oxley Section 404: Management's Assessment Process*

KPMG (2005). *The Compliance Journey - Making Compliance Sustainable*

KPMG (2006). *Sarbanes-Oxley Act - compliance and beyond*

PriceWaterhouseCoopers (2004). *Sarbanes-Oxley Act: Section 404: Practical Guidance for Management*

The Business Forum (2004). *Addressing the Key Implications of Sarbanes-Oxley*

The Institute of Internal Auditors (2005). *Putting COSO Theory into Practice, Tone at the Top*

Bilaga - Intervjuguide

Projektstyrning och kommunikation

1. Hur har ni planerat och genomfört ert SOX 404 projekt?
2. Hur har ni hanterat kommunikationsaspekter i samband med implementeringen?

Identifiering och dokumentering av väsentliga processer och kontroller

3. Hur har ni gått tillväga när ni identifierat och dokumenterat processer och kontroller?

Testning

4. Hur har ni gått tillväga vid testningen?