



Handelshøyskolen BI

MAN 50151 Governance; risikostyring, compliance og internrevisjon

Term paper 60% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	13-09-2021 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	20-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 10117 IN17 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:
Andersen og Tove
Merete Skreslett

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Huordan være en kritisk venn som dytter i riktig retning?
Navn på veileder *:	Flemming Ruud

Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: Kan besvarelsen offentliggjøres?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 21
Andre medlemmer i gruppen:

Hvordan kan internrevisjon tilføre forbedring og merverdi?

- *en kvalitativ undersøkelse om statlige virksomheters internrevisjon*



Hvordan være «en kritisk venn som dytter i riktig retning»?



MAN50151: Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon

*Prosjektoppgave
Handelshøyskolen BI
Mai 2022*

FORORD	0
INNLEDNING/SAMMENDRAG	1
1. Bakgrunn og problemstilling	1
2. Strukturen i prosjektoppgaven	2
LITTERATUR	3
3. Internrevisjon i statlige virksomheter	3
4. Internrevisjonens rammeverk og funksjon	5
5. Internrevisjonens formål, uavhengighet og objektivitet	6
6. Virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll	7
7. Kompetanse	11
8. Planlegging og utføring av revisjonsprosessen	12
9. Merverdi og forbedring	13
METODEDEL	15
10. Oppstart og forberedelser	15
11. Gjennomføring av intervjuene	17
12. Etterarbeid og analyse av svarene/datamaterialet	19
13. Reliabilitet og validitet	20
FUNN OG ANALYSE	22
14. Rammeverk og organisering av internrevisjon	22
15. Internrevisjonens rolle	23
16. Internrevisjonens viktigste funksjon	26
17. Hvordan sikre tilstrekkelig kunnskap og kompetanse?	27
18. Planlegging, gjennomføring og implementering	28
19. Samarbeid og forventninger	32
20. Kommunikasjon av revisjonsresultater	34
21. Forbedring og merverdi	36
AVSLUTNING	37
LITTERATURLISTE	0
VEDLEGG 1: E-POST FOR Å REKRUTTERE RESPONDENTER	0
VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE	1

Forord

Som tidligere kollegaer var det veldig gøy å møtes igjen på studiet på BI. Vi fant fort ut at vi ønsket å skrive prosjektoppgaven sammen, noe som har vist seg å være både lærerikt, engasjerende og sosialt. Med bakgrunn fra en rekke offentlige virksomheter, ble det tidlig klart at vi ønsket å skrive om et tema som står sentralt både i programmet *MAN5015: Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon*, og våre erfaringer fra arbeidslivet. For hvordan kan man egentlig lykkes med implementering av forbedringstiltak i offentlig virksomhet?

Vi ønsker å takke alle respondentene som stilte opp i vår lille studie. Samtlige har vært både engasjerte og meddelsomme, og flere uttrykte at de syntes det var hyggelig å kunne bidra inn i vårt arbeid - og at det var spennende å få en anledning til å snakke om sitt fagfelt/internrevisjon. Vi setter utrolig stor pris på tiden dere har brukt, og erfaringene dere har delt med oss. I tillegg vil vi takke hverandre for et godt samarbeid med denne oppgaven. Arbeidet har tatt mye tid, men det har vært veldig givende å ha noen å sparre med - og å kunne gjennomføre både datainnsamlingen og fullføre skriveprosessen sammen. Vi vil selvfølgelig også takke både BI, med Flemming Ruud i spissen, for studieprogrammet, og ikke minst våre arbeidsgivere som har tillatt oss å bruke tid på denne videreutdanningen.

God lesning!

Oslo/Bærum

17. mai 2022

Innledning/sammendrag

Internrevisjonsfunksjonen er ansett som en funksjon som skal bidra til forbedring og utvikling av virksomheter (IIA, 2017). Forankring og støtte hos ledelsen framstår som en utslagsgivende faktor for å oppnå slik forbedring. Gjennom arbeidet med denne prosjektoppgaven har vi avdekket at selv om instruks for internrevisjon, med avklaringer i forhold til mandat og stilling (jf. IIA, 2017, s. 11) er på plass, så betyr ikke dette nødvendigvis at toppledelsen er fullstendig kjent med hva internrevisjonsfunksjonen er til for - og hva en virksomhet kan få ut av å ha internrevisjon på plass. Kort oppsummert ser det ut til at synet på internrevisjon, og kompetansen om hvordan denne funksjonen nyttiggjøres, ofte mangler. Vårt inntrykk er at det kan kreve betydelig innsats fra internrevisorene selv, for å etablere nødvendig tillit og støtte fra ledelsen slik at internrevisjon kan skape merverdi som tiltenkt. Dette krever at internrevisorer er trygge og overbevisende på revisjonsmetodikken. I tillegg krever det en ledelse som er åpne for innspill som igjen kan bidra til å styrke deres kompetanse både innenfor internrevisjon og virksomhetsstyring.

Denne oppgaven vil, med bakgrunn i internrevisjoners egne erfaringer, forsøke å vise hvordan internrevisjonen bør innrette seg for å bidra til forbedring i virksomhetene.

1. Bakgrunn og problemstilling

Formålet med Finansdepartementets rundskriv R-117 er blant annet å tilrettelegge for økt bruk av internrevisjon i offentlig sektor (Finansdepartementet, 2020). Siden 2016, da rundskrivet ble distribuert første gang, har kun fire virksomheter konkludert med å etablere internrevisjon. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) fremhever at det er viktig å synliggjøre hvilken nytteverdi internrevisjonene har for virksomhetene, og dele erfaringer med andre virksomheter som ikke har etablert denne funksjonen (DFØ, 2020). Vi ønsker å bidra med kunnskap på dette området gjennom å undersøke nærmere hva internrevisjon kan skape av merverdi inn i en virksomhet, og hva som bør på plass for å oppnå full effekt av funksjonen. For å finne ut av dette bestemte vi oss for å snakke med de som jobber med internrevisjon i virksomhetene, for å innhente deres synspunkter. Vi jobber selv med ansvarsområder innen virksomhetsstyring og internkontroll, og opplever relativt like problemstillinger i vårt daglige arbeid, noe som har påvirket

valg av tema for prosjektoppgaven. Problemstilling i denne oppgaven er: Hvordan kan internrevisjon i statlige virksomheter¹ tilføre forbedring og merverdi?

2. Strukturen i prosjektoppgaven

Denne prosjektoppgaven er delt inn fem deler. Første del inkluderer et kort sammendrag av innholdet i prosjektoppgaven, bakgrunn for hvorfor vi har valgt å skrive om valgte tema, problemstillingen for oppgaven, samt disposisjonsdelen som gir en kort oversikt over oppgavens oppbygging.

Neste del er litteraturdelen. Her går vi gjennom relevant teori og forskning, hvor vi starter med en forklaring av internrevisjon i statlige virksomheter, føringer og rammeverk for internrevisjonsfunksjonen, samt formålet med funksjonen. Deretter vil vi se på sammenhengen mellom virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll, før siste del som omhandler internrevisjonsstandarder som er spesielt relevant for denne oppgaven, nærmere bestemt; kompetanse, gjennomføring og merverdi av internrevisjoner.

Det påfølgende kapittelet omhandler metode, og her redegjør vi for hvordan vi har gått fram med tanke på innhenting av data. Vi beskriver både hva vi har gjort og hvilke valg vi har tatt - for å kunne ferdigstille prosjektoppgaven.

Etter metoddelen beveger vi oss inn i kapittelet hvor vi går gjennom datamaterialet fra den kvalitative undersøkelsen, samt sammenstiller funnene for å se på likheter, ulikheter og for å kunne trekke noen slutninger basert på det vi har innhentet av informasjon. Vi har valgt å presentere innsamlet data og drøfte disse i en og samme del, da vi ser det som mest hensiktsmessig både med tanke på å begrense gjentakelser, og fordi vi opplever det som mest naturlig med tanke på flyt og oppbygging av oppgaven.

Til slutt går vi over til oppgavens avslutning, hvor vi forsøker å samle trådene fra de ulike delene, for å oppsummere de viktigste momentene i oppgaven.

¹ Offentlig sektor er en samlebetegnelse på statsforvaltningen og kommuneforvaltningen. I oppgaven avgrensner vi til å se på forvaltningsorganer, og benytter derfor benevnelsen statlige virksomheter.

Litteratur

Her presenterer vi relevant teori og bakgrunnsinformasjon som er knyttet opp til temaet i oppgaven generelt, og problemstillingen spesielt. Dette danner grunnlaget for drøftingen av datamaterialet som vi gjør i funn og analyse-delen lenger ned.

3. Internrevisjon i statlige virksomheter

Offentlig sektor opplever økte krav og forventninger fra samfunnet knyttet til å løse komplekse oppgaver og utfordringer. Uavhengige evalueringer av offentlig sektors ansvarlighet, risikostyring og internkontroll, er i økende grad avhengig av planlagte og strukturerte revisjonsaktiviteter med kompetente internrevisorer (IIA, 2015, s. 1). Statlige virksomheter kan bruke internrevisjon som en del av virksomhetens system for styring og kontroll, jf. krav til virksomhetenes interne styring i bestemmelser om økonomistyring i staten, pkt.2.2.

Finansdepartementets utredning fra 2014 om bruk av internrevisjon i staten, førte til økt oppmerksomhet mot internrevisjon i statlige virksomheter i Norge. Utredningen pekte blant annet på at internrevisjon i større grad har gått fra å ha fokus på etterkontroll, mot mer omfattende analyser og vurderinger av institusjonens aktiviteter og virkemåte på vegne av ledelsen.

I tillegg til å revidere internkontroll med vekt på produktivitet (efficiency), det vil si «å gjøre tingene riktig» har internrevisjonen også med tiden gått inn på det strategiske området og revisjon av effektivitet (effectiveness), det vil si «å gjøre de riktige tingene (Finansdepartementet 2014, s. 12).

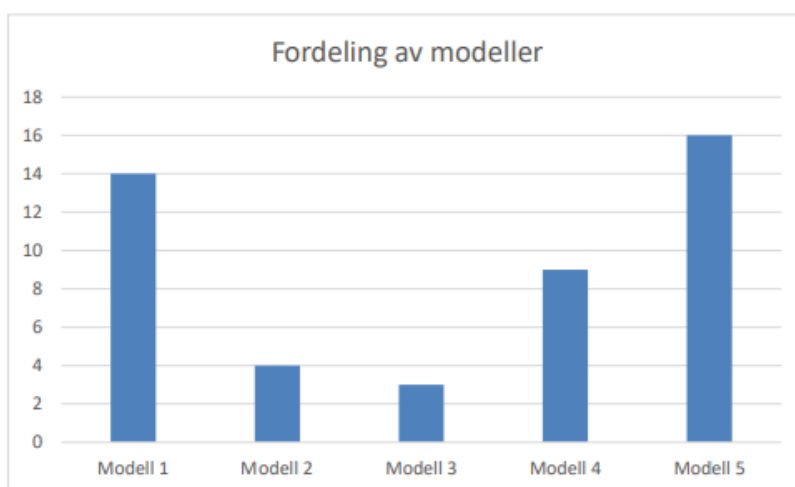
Retningslinjene i rundskriv R-117, som fastsetter krav til å vurdere internrevisjon, var en viktig milepæl for å øke oppmerksomheten mot internrevisjon. R-117 og kravene til internrevisjon i staten, gjelder for alle statlige forvaltningsorgan jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Kravet om å vurdere bruk av internrevisjon gjelder virksomheter som har samlede inntekter eller utgifter over 300 mill. kroner og gjelder ikke for departementer.

I 2014 var det registrert 22 statlige virksomheter med internrevisjon (Finansdepartementet 2014, s. 5). To år senere hadde ytterligere 22 virksomheter tatt i bruk, eller besluttet å ta i bruk internrevisjon innen tre år. I perioden 2016-2020, kom det til fire nye virksomheter med internrevisjon, som totalt utgjør 46 (DFØ, 2021). Statlige virksomheter har svært ulike oppgaver, kultur mv. «Type virksomhet og kulturen i virksomheten kan ha betydning for hvor krevende det vil

være for en internrevisjon å få gjennomslag og tilføre merverdi» (Finansdepartementet, 2014, s. 37).

Internrevisjonen bør ha en tilfredsstillende robusthet og faglig bredde for å oppfylle revisjonens formål og ansvar (DFØ, 2022). I Finansdepartementets undersøkelse i 2014, kom det frem at de fleste internrevisjonsfunksjonene har færre enn fire ansatte. Konkurransen om kvalifiserte interrevisorer har vært en utfordring både mellom privat og offentlig sektor og innad i hver av sektorene (Finansdepartementet, 2014).

Statlige virksomheter velger ulike modeller for internrevisjon. Figuren under viser fordelingen blant de totalt 46 internrevisjonene.



*Figur 1:
Oversikt over
hvilke modeller
for organisering
av internrevisjon
som er i bruk
blant
internrevisjoner i
staten per
10.02.2021
(DFØ, 2021, s. 5)*

Modell 1 – Egen enhet med fast ansatte internrevisorer (de største virksomhetene)

Modell 2 – Ansatt revisjonssjef m/ team fra egen virksomhet (mindre virksomheter)

Modell 3 – Ansatt internrevisjonssjef med kjøp av eksterne tjenester

Modell 4 – Felles internrevisjon på tvers av likeartede virksomheter

Modell 5 – Full outsourcing

Internrevisjoner i staten står ovenfor noen særskilte dilemmaer, både i forhold til uavhengighet og merverdi. I privat sektor vil internrevisjonen rapportere til et styre, og derfor være uavhengig av virksomhetsleder. I de fleste statlige virksomheter er virksomhetsleder øverste myndighet, og de har ikke et eget styre. Internrevisjoner som rapporterer til virksomhetsleder vil ikke oppnå full uavhengighet i virksomheten, siden oppdragsgiver er en del av virksomheten (DFØ, 2022).

4. Internrevisjonens rammeverk og funksjon

Institute of Internal Auditors (IIA) utgir standarder og retningslinjer for utøvelsen av faget internrevisjon. De definerer internrevisjon til å være «en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsaktivitet som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift» (IIA, 2017, s. 5). IIA tilbyr sertifiseringer, kurs og utøver forskning, og har utarbeidet et rammeverk for internrevisjon som betegnes “Internal Professional Practices Framework” (IPPF). IIA er inspirert av Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO) rammeverket, som har sitt opphav i økonomi- og revisjonsmiljøet.

IPPF rammeverket består av en obligatorisk del og en anbefalingsdel og gir føringer for profesjonell utøvelse av internrevisjon.



*Figur 2: IPPF:
International Professional
Practices Framework*

Rammeverket beskriver ti kjerneprinsipper som skal etterleves for at en internrevisjon skal vurderes som effektiv og hensiktsmessig (IIA, 2017, s. 5):

1. Har og synliggjør integritet.
2. Har og synliggjør kompetanse og tilbørlig faglig aktsomhet.
3. Er objektiv og fri for utilbørlig påvirkning (uavhengig).
4. Tilpasser seg organisasjonens strategier, mål og risikoer.
5. Er hensiktsmessig posisjonert organisasjonsmessig og har de riktige ressurser.
6. Har og synliggjør kvalitet og kontinuerlig forbedring.
7. Kommuniserer virkningsfullt.
8. Gir risikobaserte bekreftelser.
9. Er innsiktsfull, proaktiv og fremtidsfokuset.
10. Fremmer forbedring i organisasjonen

IIA har utviklet standarder for utøvelse av internrevisjon, som del av rammeverket. Disse ble publisert første gang i 1978, og har i økende grad blitt anerkjent som kvalitetsnormen i profesjonen. Standardene består av egenskapsstandarder,

utøvelsesstandarder og implementeringsstandarder, som henholdsvis beskriver egenskapene til organisasjoner og personer som utfører internrevisjonstjenester, arten av internrevisjonstjenester og kvalitetskriterier for utøvelse. For drøfting i undersøkelsen vår er det mest relevant å se på følgende standarder:

- Formål, fullmakter og ansvar (1000)
- uavhengighet og objektivitet (1100)
- internrevisjonens faglige dyktighet (1200)
- gjennomføring av revisjonsprosessen (2010, 2300, 2400)
- samt, standardene for arbeidets art (2100), som er å evaluere og bidra til forbedring av prosessene for internkontroll, risikostyring og virksomhetsstyring (IIA, 2017).

5. Internrevisjonens formål, uavhengighet og objektivitet

Internrevisjonens formål er å fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt (IIA, 2017, s. 5). Bekreftelsestjenester blir beskrevet som internrevisors objektive vurdering av et materiale for å avgi uttalelser eller konklusjoner angående en enhet, drift, funksjon, prosess, et system eller andre tema. Rådgivningstjenester er veiledende i sin natur. Ved utførelse av rådgivningstjenester bør interrevisor opprettholde sin objektivitet og ikke påta seg lederansvar (IIA, 2017, s. 10)

Ivaretagelse av uavhengighet og objektivitet er en forutsetning for at internrevisjonen skal lykkes i arbeidet. Internrevisorer skal ha en upartisk innstilling og unngå enhver interessekonflikt. For å ivareta uavhengighet må internrevisjonen ha en organisasjonsmessig uavhengig posisjon med direkte og uinnskrenket tilgang til toppledelsen og/eller styre (IIA, 2017, s. 11-13). I utredningen fra arbeidsgruppen nedsatt av Finansdepartementet (2014), blir følgende sagt om uavhengighet:

Internrevisjonen er uavhengig av organisasjonsenheter og prosesser den skal revidere. Dette betyr bl.a. at internrevisor ikke skal være involvert i linjeorganisasjonens gjennomføring av det ledelsen har besluttet, og ikke skal beslutte tiltak slik at internrevisjonen kan komme til å «revidere deg selv» (Finansdepartementet 2014, s. 47).

Formål, fullmakter og ansvar for internrevisjon skal fastsettes i en instruks, som legger til rette for funksjonens uavhengighet og avklarer ansvar og myndighet. Instruksen skal være i samsvar med formålet med internrevisjon og de obligatoriske deler av det internasjonale rammeverket. Instruksen må oppdateres og godkjennes regelmessig (IIA, 2017, s. 11). Instruks for internrevisjonen skal klargjøre

internrevisjonens mandat og stilling i organisasjonen, rapporteringsforhold, autoriserer tilgang til dokumenter, personell og eiendeler og presiserer omfanget av revisjonsaktiviteter (IIA, 2017, s. 11). DFØ gir råd og anbefalinger til innretning av internrevisjon og anbefaler at håndtering av eventuell uenighet mellom internrevisjonen og virksomhetslederen bør omtales i internrevisjonsinstruksen (DFØ, 2022).

Det har vært forsket mye på uavhengighet og objektivitet i tilknytning til utviklingen av internrevisjonens rolle (Stewart & Subramaniam, 2010). Christopher et al., (2009) og kom frem til at input fra toppledelsen er viktig for å bidra til utvikling av revisjonsplaner. Samtidig fant de at involvering fra ledelsen i planlegging av revisjoner kan ha negativ innflytelse på uavhengigheten til internrevisjonen. Det er avgjørende at involvering og innspill fra ledelsen ikke oppfattes som et krav (Christopher et al., 2009). Ledelsen oppfatter ofte at internrevisjonen skal arbeide for dem og at de kan synes at internrevisjonen er dårlige lagspillere dersom de insisterer på å opprettholde sin uavhengighet. En utfordring for internrevisjonen er å tilføre ledelsen merverdi uten å bli dens «tjener» (Drent, 2002, s. 51)

Internrevisjonens rådgivningsrolle kan være vanskelig å balansere opp mot krav til uavhengighet og objektivitet. Det ligger en iboende spenning i å skulle revidere virksomhetens internkontroll og samtidig bidra med rådgivning og støtte til ledelsen (Sourour, 2015). Rådgivning som aktivitet synes å bidra til merverdi til organisasjonen og oppleves derfor som ønskelig.

6. Virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll

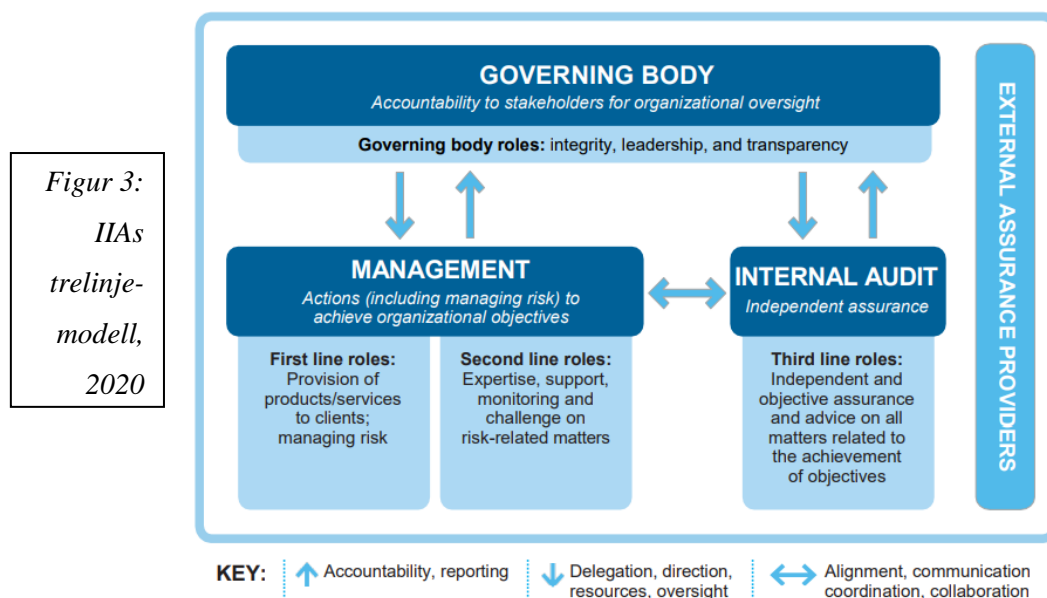
Internrevisjonen skal tilføre merverdi til organisasjonen og interessentene når den vurderer organisasjonens strategier, mål og risikoer, videre når den arbeider for å forbedre prosessene for virksomhetsstyring, risikostyring og kontroll og når den gir objektiv og relevant bekreftelse (IIA, 2017, s. 19). Ifølge IIAs standarder skal internrevisjonen bidra til forbedring av organisasjonens prosesser for virksomhetsstyring, risikostyring og kontroll (IIA, 2017, s. 21), og foreslå forbedringstiltak for måloppnåelse.

Cadbury-rapporten definerer governance som: “The system by which companies are directed and controlled” (Cadbury, 1992). Det finnes ulike definisjoner av virksomhetsstyring på norsk, men vi mangler et omforent og anerkjent begrep tilsvarende det engelske *governance*. IIA beskriver

virksomhetsstyring som å legge til rette for at ledelsen og andre ansatte skal kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver for å nå virksomhetens mål, planlegge for god internkontroll og risikostyring, legge til rette for effektiv og hensiktsmessig drift med nødvendig oppfølging og rapportering, og etablere virksomme, uavhengige kontroller og bekreftelser (IIA, 2021). I denne oppgaven bruker vi begrepet virksomhetsstyring, men benytter governance hvis vi viser til andre fagfolk som benytter det engelske begrepet.

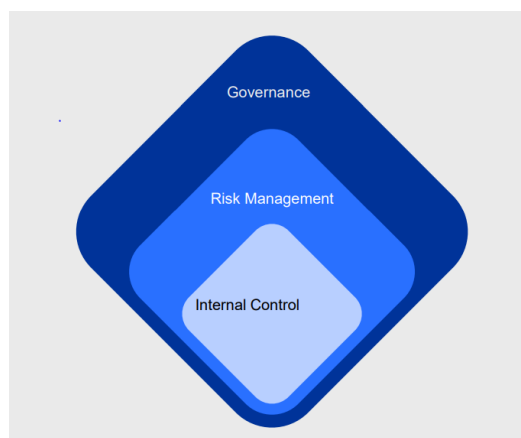
Virksomhetsstyring handler om hvordan man implementerer målhierarkiet i verdikjeden ved hjelp av egnede styringssystemer, og om man underlegger ledelsen hensiktsmessig kontroll. Dette gjøres uten at kontrolltiltakene blir overdrevne og kontraproduktive (Ruud, 2020). En konsekvens er at det er nødvendig med klare bestemmelser for ledelsens ansvar og for innføring, vurdering og forbedring av forskjellige kontrollmekanismer som bør være organisert i et helhetlig system for styring og kontroll (Ruud & Bodenmann, 2001).

Trelinjemodellen er kjent som beste praksis for hvordan et helhetlig system for virksomhetsstyring kan struktureres og operasjonaliseres - for å organisere styring og rapportering (Ruud, 2020). Modellen søker å gi en pragmatisk oversikt over funksjoner og aktiviteter i forbindelse med risikostyringen, intern styring og kontroll, etterlevelse, kvalitet, sikkerhet, internrevisjon - og vise hvordan disse funksjonene kan forholde seg til hverandre (Ruud, 2020, s. 325).



Med bakgrunn i raske endringer i det globale næringslivet, nye risikoer og økende kompleksitet i selskaper, publiserte IIA en oppdatering av modellen i 2020 (IIA, 2020). Det ble foretatt flere justeringer, blant annet for å forbedre koordinering og

samarbeid mellom linjene for felles måloppnåelse. Alle rollene i organisasjonen må samhandle og være samstemte med hverandre når de jobber for å beskytte og skape verdier - og for å nå mål. Effektiv koordinering og gjensidig utveksling mellom de ulike linjene er avgjørende for å unngå kontrollhull og duplisering (Ruud, 2020, s. 331). Med oppdateringen får internrevisjonen en mer proaktiv rolle i organisasjonen med større ansvar for å tilrettelegge for kontinuerlige forbedringer. Internrevisjonens mandat for bekræftelsesaktiviteter blir utvidet og bedre integrert, og kan for eksempel bruke eksperter fra de andre linjene (Ruud, 2020, s. 330-331). Risikostyring og internkontroll er sentrale elementer i virksomhetsstyringen.



*Figur 4:
Sammenhengen
mellom
virksomhetsstyring,
risikostyring og
internkontroll (COSO,
2013)*

Internkontroll blir av DFØ definert som «en prosess, gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte som er utformet for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder: Måltrett og effektiv drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler» (DFØ, 2013, s. 11). Ansvaret for å etablere og følge opp internkontrollen ligger til linjeledelsen. Virksomhetsledelsen må etablere en felles forståelse for ønsket balanse mellom å ha kontroll og ta risiko (DFØ, 2013, s. 29).

DFØ baserer seg på COSO-rammeverket med inspirasjon fra ISO-9001 (DFØ, 2022). ISO rammeverket (International Organization for Standardization), er et annet anerkjent rammeverk. Det er mange likheter, og ingen motsetninger, mellom ISO, men de har noe ulik tilnærming, vektlegging og begrepsbruk. ISO og COSO er utviklet av ulike organisasjoner som har ulik profesjonstilhørighet.

COSO-rammeverket tilrettelegger for organisasjons måloppnåelse på en systematisk måte ved hjelp av organisering, prosesser og kontrollaktiviteter (IIA, 2017). Figuren under viser hvordan de fem komponentene i modellen relateres til drifts-, rapporterings- og etterlevelserelevante målsettinger og brukes i hele eller deler av virksomheten (COSO, 2013).



*Figur 5:
COSO-kuben
(COSO 2013)*

Internrevisjonen skal bidra til at organisasjonen opprettholder hensiktsmessige kontroller ved å evaluere om kontrollprosessen er effektiv og hensiktsmessig og ved å fremme kontinuerlig forbedring (IIA, 2017, s. 23). Internrevisjonens rolle kan gi stor verdi for virksomheten da det trykker virksomheten for at internkontrollen fungerer (Jensen, 2015).

Risikostyring er systematiske, koordinerte og proaktive aktiviteter som er rettet mot vurdering og håndtering av usikkerhet og hendelser som kan påvirke virksomhetens strategi og måloppnåelse (IIA, 2018, s. 6). Risikostyring er en viktig komponent i virksomhetsstyringen, og innebærer at risiko blir vurdert og hensyntatt både i virksomhetens strategi- og målprosesser og i den daglige drift i arbeidet med å fremme dens måloppnåelse. Risikostyringen bør være en integrert del av virksomhetsstyringen (IIA, 2021). IIA sier bl.a. følgende om risikostyring:

God risikostyring underbygges gjennom virksomhetens systematiske bygging av kultur og holdninger, og bør være integrert i dens prosesser på strategisk og operasjonelt nivå. Risikostyringen skal bidra til et best mulig beslutningsgrunnlag på ulike nivåer, slik at de beslutninger som fattes støtter opp under virksomhetens ulike mål. Det er viktig å ha gode mekanismer for kontinuerlig overvåking og håndtering av utviklingen i risikobildet. Organiseringen av risikostyring er et linjeansvar med virksomhetens styre og ledelse som øverste ansvarsnivå (IIA, 2021, s. 14)

COSO enterprise risk management (ERM) består av åtte interrelaterte komponenter. Disse er avledet fra hvordan ledelsen (management) driver et foretak og er integrert med forretnings- og ledelsesprosessene. Rammeverket ble publisert i 2004 og endret i 2017. Endringene innebar en ny definisjon av risiko, og tydeliggjorde at risikostyring skal bidra til bedre prestasjoner og resultat. «Helhetlig risikostyring [...] er den kulturen, de egenskapene og den praksisen som organisasjoner integrerer med strategi og som de benytter når strategien settes ut i praksis. Dette for å styre risikoen når verdier skapes, bevares og realiseres» (COSO, 2017, s. 3).



Figur 6:
 COSO ERM
 kube 2017

Det oppdaterte rammeverket for risikostyring gir større innsikt i sammenhengen mellom strategi, risiko og måloppnåelse. Det knytter risikostyring bedre opp mot interessentenes forventninger og ser risiko i sammenheng med organisasjonens måloppnåelse. Videre skal det sette organisasjoner i stand til bedre å forutse risiko, for å komme den i forkjøpet og forstå at forandring skaper muligheter og ikke bare potensielle kriser (COSO, 2017, s. 3). Internrevisjonen skal benytte risikovurderinger når plan for internrevisjon utarbeides og bruke risikobasert metode for å bidra til forbedring av virksomhetens governance, risikostyring og kontroll (IIA, 2017).

7. Kompetanse

IIA egenskapsstandard 1210, om faglig dyktighet, understreker at internrevisorer må ha kunnskap, ferdigheter og annen kompetanse «som er nødvendig for å ivareta sitt individuelle ansvar. Samlet må internrevisjonen besitte eller kunne skaffe seg de kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sitt ansvar» (IIA, 2017, s.14).

Kompetanse kan anses som en grunnleggende faktor for merverdi. Hva som er nødvendig kunnskap og kompetanse hos internrevisjonen er avhengig av en rekke faktorer. Mer komplekse omgivelser både i privat og offentlig sektor i tillegg til nye oppgaver og ansvar, må anses å medføre behov for endret og utvidet kompetanse (Ramamoorthi, 2003, s. 10). Internrevisjonen har utvidet perspektivet til å omfatte alle aspekter i virksomhetene. Statlige virksomheter må derfor utvide kompetansen slik at den proaktivt kan bidra til forbedring i styringen (Schillemans et al., 2018).

Internrevisorer har den grunnleggende kompetansen, men må nå ta i bruk en mer smidig og adaptiv tilnærming (ACCA 2014, s. 7). Særlig blir det fremhevet av forskere på området at internrevisorer mangler myke ferdighet (“soft skills”). I en

artikkel av Coetzee & du Plessis, (2021) vises det til at *myke ferdigheter* handler om evnen til å kommunisere og interagere med andre, ansikt-til- ansikt, ikke-verbal kommunikasjon, skrive- og presentasjonsferdigheter, konfliktløsning, forhandlingsevner og problemløsning (Burke et al., 2010, Gibb, 2014, Joseph et al., 2010).

8. Planlegging og utføring av revisjonsprosessen

Ifølge standardene skal internrevisjonen utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonen, i samsvar med organisasjonens målsettinger. Oppdragsplanen skal baseres på en dokumentert risikovurdering som gjennomføres minst årlig. I dette arbeidet skal toppledelsen og styret konsulteres slik at internrevisjonene får en forståelse av organisasjonens strategier, de viktigste forretningsmessige målene, relaterte risikoer og risikostyringsprosesser (IIA, 2017, s. 19). Identifisering av risiko må være forståelig, gjennomføres fortløpende, ofte, og kobles tett til planprosessene. Ofte er det nyttig å vurdere risiko på nytt, med friske øyne, og ikke være bundet av tidligere gjennomganger (Safina, 2018, s. 153).

I utførelse av oppdrag må internrevisor identifisere, analysere, evaluere og dokumentere tilstrekkelig informasjon for å sikre oppnåelse av målsettingene i de enkelte oppdrag. Det må identifiseres tilstrekkelig, pålitelig, relevant og nyttig informasjon for å sikre målsettingene i oppdragene. Videre må konklusjoner og resultater fra oppdrag være basert på egnede analyser og evalueringer (IIA, 2017, s. 26). Internrevisjonen skal rapportere til toppledelsen og styre om internrevisjonens formål, fullmakter, ansvar, utført arbeid i forhold til planen og på overensstemmelse med de etiske regler og standardene. «Rapporteringen må også omfatte vesentlige risikoer og forhold knyttet til kontroll, herunder mislighetsrisiko, governance, og andre forhold som toppledelsen og/eller styret må være oppmerksom på» (IIA, 2017, s. 21).

De stadige endringene i samfunnet påvirker hvordan internrevisjon bør arbeide og innrette seg for å levere merverdi i virksomhetene. Særlig har covid-19 pandemien utløst et behov for endring og en mulighet for internrevisjon til å tilpasse metodikken. Dette for å gi bedre innsikt og sikre god respons på endrede risikoer. Tilpasningene handler om å gjøre revisjonene mer proaktive, pragmatiske og smidige (Inyang et al., 2021). Smidig internrevisjon handler om mer flytende og iterativ planlegging på mer kontinuerlig basis, i motsetning til en mer tradisjonell rigid, enkelfaset revisjonsplanlegging (Galvanize, 2020).

I en artikkel Lehmann & Thor (2020) som omhandler neste generasjons internrevisjon, blir det fremhevet at god styring er avhengig av internrevisjonens evne til å bedre kvaliteten på internrevisjonens rapportering. Dette må skje gjennom en mer innsiktsfull og håndterbar rapportering, kontinuerlig overvåking, risikovurderinger i sanntid og mer strømlinjeformede og fleksible revisjoner. En mer dynamisk tilnærming til risikovurdering som er tilpasset oppdukkende risiko vil sette organisasjoner i stand til å identifisere risikotrender i sanntid (Lehmann & Thor, 2020).

9. Merverdi og forbedring

Internrevisjonen skal tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift gjennom uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsaktivitet (IIA, 2017, s. 5). «Internrevisjonen tilfører merverdi til organisasjonen og interessentene når den vurderer organisasjonens strategier, mål og risikoer; arbeider for å forbedre prosessene for governance, risikostyring og kontroll; og gir objektiv og relevant bekreftelse» (IIA, 2017, s. 19). Internrevisjonens evne til å bidra til organisasjonens verdiskapning er internrevisjonens eksistensberettigelse. Det sentrale er å konkretisere og operasjonalisere hva dette bidraget er (D'Onza et al., 2015).

“Hvorvidt internrevisjonens arbeid og resultatene fra revisjon samsvarer med organisasjonens behov, er et avgjørende spørsmål (Seago, 2015). I en undersøkelse gjennomført av D'Onza, et al., (2015) ble det funnet at fire variabler er positivt assosiert med å tilføre merverdi slik internrevisorer selv ser det. Disse variablene var internrevisjonens uavhengighet og objektivitet, etterlevelse av IIAs etiske regler og standarder, og internrevisjonens bidrag til evaluering av effektiviteten av internkontroll og risikostyring. Undersøkelsen viste at faktorer som påvirker internrevisjonens effektivitet, kan være kontekstavhengige. Flere aspekter ved internrevisjonens verdier, varierte mellom ulike kategorier, land og bransjer, men gjaldt ikke for aspektene uavhengighet og objektivitet (D'Onza et al., 2015).

Cohen & Sayag (2010) har undersøkt internrevisjonens effektivitet i private og statlige virksomheter, og finner at støtte fra ledelsen er den mest avgjørende faktoren for internrevisjonens effektivitet. De argumenterer for at andre faktorer som spiller inn på effektivitet, som kompetanse og uavhengighet i revisjonsarbeidet, er avhengig av dette (Cohen & Sayag, 2010).

Sarens & De Beelde (2007) undersøkte forventninger og oppfatninger hos både internrevisjon og toppledelse. Toppledelsens forventninger og oppfatninger viser seg å ha stor betydning, og at internrevisjonen er i stand til i stor grad å møte disse forventningene. Videre fant de at ledelsen ønsker at internrevisjonen skal kompensere for manglende kontroll resultert i økende kompleksitet i organisasjonen. Toppledelsen forventer at internrevisjonen skal ha en støttende rolle i overvåkingen og forbedringen av risikostyringen og i internkontrollen. På den andre siden forventer internrevisjonen at toppledelsen tar det første skrittet ved å formalisere risikostyringssystemet. Internrevisjonen etterlyser toppledelsens støtte, fordi dette forsterker deres generelle aksept. For at internrevisjonen skal bli brukt og at anbefalinger og råd følges opp, er det avgjørende at ledelsen, har en relativt lik forståelse av hvordan internrevisjon som aktivitet skaper merverdi. Uten en felles forståelse kan dette føre til at internrevisjonen blir oppfattet som en hindring i å nå organisasjonens mål (Sarens & De Belde, 2007).

I den akademiske debatten om utviklingen av internrevisjon og ansvarlighet i offentlig virksomhet, har det utviklet seg to diametralt ulike retninger (Schillemans et al., 2018). På den ene side blir det hevdet at det er på tide å bryte ut av og utvikle en ny rolle for internrevisjon som kan tilføre en merverdi – en *value-added* rolle. På den andre siden hevdes det at svakheter og manglene ansvarlighet i offentlige virksomheter gjør det nødvendig å holde fast ved den tradisjonelle rollen. De som har inntatt det mer tradisjonelle perspektivet vektlegger at internrevisorer ikke er trent til å fylle rollen som er nødvendig. Videre fremheves det at ledelsen heller ikke vil gi et tilstrekkelig rom for at internrevisjon kan få en slik rolle (Schillemans et al., 2018). Schillemans et al, (2018) peker på at det ene ikke trenger å utelukke det andre. I stedet bør debatten være åpen for å beholde de grunnleggende elementene i dagens profesjon, samtidig som man finner måter å møte dagens utfordringer og forventninger.

Drent (2002) peker på at ledelsens oppfatning vanligvis er at internrevisjonen arbeider for dem. Videre kan ledelsen synes at internrevisjonen er dårlige lagspillere når de insisterer på å være uavhengig. Utfordringen for internrevisjonen er å tilføre ledelsen merverdi uten å bli dens “tjener” (Drent 2002, s. 51).

Metodedel

Vi benytter kvalitativ metode for undersøkelsen (Johannessen et al., 2006). Metoden er valgt med bakgrunn problemstillingen i oppgaven. I denne delen forteller vi hvordan vi har gått fram i undersøkelsen, og forklarer valgene vi har tatt.

10. Oppstart og forberedelser

Vi bestemte oss raskt for å avgrense oppgaven til å kun se på statlige virksomheter. Dette fordi det er den delen av forvaltningen vi selv representerer, og fordi vi antar at det vil være enklere å trekke paralleller fra virksomheter i en og samme sektor. Det var også tydelig for oss at vi ønsket å snakke med representanter som jobber direkte med internrevisjon, eller er tett koplet på internrevisjonsarbeidet i den enkelte virksomhet. Dette fordi vi tenker at disse sitter på mest detaljert informasjon, har gjort seg sine egne, personlige erfaringer – og kan snakke ut ifra *sitt* ståsted – og dermed enkelt kan dele den informasjonen som vi er ute etter.

Etter å ha konferert med personvernombudet ved Handelshøyskolen BI, fikk vi tidlig avklart at vi ikke ville behandle personopplysninger. Dette medførte ikke behov for å melde inn prosjektet til Norsk senter for forskningsdata (NSD).

Formålet med intervjuene har vært å opparbeide dybdekunnskap omkring eksisterende meninger, vurderinger og argumenter knyttet til internrevisjon og merverdi. Vi besluttet derfor å gå for kvalitative intervjuer som enkeltstående teknikk, en metode som vi anser om den mest relevante for å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2006).

For å skaffe relevante respondenter tok vi utgangspunkt i DFØs oversikt over statlige virksomheter som har internrevisjon (DFØ, 2021). Vi gikk altså inn for en strategisk utvelgelse av intervjuobjekter som vi anså kunne gi oss de mest interessante og relevante respondentene. I en strategisk utvelgelse har forskeren bestemt seg for hvilken målgruppe undersøkelsen skal rette seg mot for å samle nødvendig data. Vi henvendte oss til personer som selv har personlig erfaringer med temaet, da det var det vi var spesielt ute etter (Johannessen et al., 2006, s. 106-107).

Vi utarbeidet en enkel e-post med overordnet informasjon om vår undersøkelse (se vedlegg 1) og ba om tilbakemelding fra de som stilte seg til rådighet for å stille opp som intervjuobjekter. Listen over statlige virksomheter med internrevisjon består av 46 virksomheter, og oversikten inneholder også navn og epostadresse på kontaktpersoner hos den enkelte virksomhet. Vi henvendte oss

direkte til samtlige på lista. Listen ser ut til å være relativt oppdatert, da vi kun fikk et par e-poster i retur med informasjon om at eposten ikke hadde blitt levert. Returnmail utgjorde ikke et stort problem, da vi uansett fikk både rask og positiv tilbakemelding fra et godt utvalg foreløpige respondenter.

Etter at svar fra kontaktpersonene var mottatt, satte vi opp en foreløpig møteplan med oversikt over mulige tidspunkter for intervju. Vi inviterte deretter kandidatene som hadde sagt seg villig til å stille som respondenter, med forslag om spesifikk dato og tidspunkt for intervju. Dette viste seg å være en meget effektiv metode, da majoriteten av respondentene takket ja til foreslått tid, uten noe ytterligere diskusjon. Ved strategisk utvelging av informanter er kriteriene som skal legges til grunn for rekrutteringen, og hvor mange informanter som skal være med, ikke alltid lett å avklare på forhånd. Dette utkrystalliserer seg etter hvert som arbeidet med undersøkelsen skrider fram (Johannessen et al., 2006, s. 107)

Helt overordnet erfarte vi at det å skaffe respondenter, og avtale intervju, gikk overraskende greit. Vi slapp å purre for å få et stort nok utvalg, noe vi hadde forberedt oss på i forkant. Vi opplevde at respondentene som takket ja til å la seg intervjuer både var interesserte i å få snakke med oss, og samtidig nysgjerrige på masterprogrammet *Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon* generelt, og prosjektoppgaven spesielt. Flere hadde tatt nevnte studie selv, og enkelte var også interessert i å høre våre erfaringer da de vurderte videreutdanning selv.

Vi bestemte oss for å gjennomføre intervjuene med en viss struktur for å gjøre det enklere å sammenlikne svarene. Samtidig så vi det som fordelaktig å kunne ivareta tilstrekkelig fleksibilitet og en noe mer uformell atmosfære rundt intervjuene. Dette kan gjøre det enklere for informanten å snakke og man kan tilpasse etter individuelle forskjeller og tilpasse spørsmålene noe etter hvert (Johannessen et al., 2006). Vi landet derfor på å gjennomføre semistrukturert intervju, basert på en intervjuguide (se vedlegg 2).

En intervjuguide er en liste over temaer og generelle spørsmål som skal gjennomgås. Spørsmålene er ment å oppmuntre informantene til å komme med utdypende informasjon. Delvis strukturerte intervju kan gi en god balanse mellom standardisering og fleksibilitet (Johannessen et al., 2006, s. 139). Vi utarbeidet en intervjuguide i forkant av intervjurunden, og denne benyttet vi under hvert intervju. Intervjuguiden var ment for å styre intervjuene noe, og for å oppnå en viss kontinuitet mellom intervjuene, samt å unngå typiske fallgruver som for eksempel

å stille ledende spørsmål, ladede spørsmål og/eller stille flere spørsmål i ett (dobbeltspørsmål) (Johannessen et al., 2006). Da vi utarbeidet intervjuguiden var vi opptatt av å utarbeide gode spørsmål som oppleves som både åpne, nøytrale og enkle, men som samtidig vil kunne svare ut de områdene vi ønsket å få belyst. Fordelen med å benytte en intervjuguide er at vi da har en liste med spørsmål strukturert etter hovedtemaene for vår undersøkelse som fungerer som en støtte til temaene underveis i intervjuet. Strukturen gjør at spørsmålene til en viss grad stilles i en rekkefølge som skaper mening, og intervjuet blir på denne måten noe mer enn kun svar på enkeltspørsmål. Vi var begge bevisste på at vi ikke skulle bli for bundet av intervjuguiden, og stilte begge to oppfølgingsspørsmål når det var relevant, noe det relativt ofte var

11. Gjennomføring av intervjuene

Vi vurderte behovet for å sende ut intervjuguiden i forkant av intervjuene, men ble enige om at det ikke var noe behov for dette, da vi hovedsakelig ba om respondentenes egne erfaringer knyttet til internrevisjonsarbeid, og mener at det er ingenting som tilsier at respondentene burde ha behov for å forberede seg på noen av områdene vi undersøkte. Vi spurte et lite utvalg av respondenter om deres vurdering i forhold til dette (i etterkant av intervjuene), og ingen påpekte at vi burde sendt spørsmålene til dem på forhånd.

I tråd med fundamentet i et semistrukturert intervju (Johannessen et al., 2006, s. 137-139) forholdt vi oss til spørsmålene på et overordnet nivå og lot intervjuene utvikle seg relativt naturlig. Hvis ett spørsmål ble besvart i forbindelse med at vi snakket om et tema – ikke fordi vi nødvendigvis var kommet til det spørsmålet på listen vi hadde foran oss – så gikk vi enkelt videre i intervjuguiden.

Etter en lengre periode preget av pandemi og restriksjoner, kom det heldigvis lettelse i forkant av at vi skulle starte datainnsamlingen. Vi la til rette for at vi kunne avholde digitale intervjuer, men var tydelig på at vi ønsket å få til fysiske møter. Invitasjonen til intervjuer ble sendt ut i begynnelsen av mars, og tid og dato ble plottet fortløpende. Ni av intervjuene ble gjennomført over en periode på 3,5 uker, mens det siste intervjuet ble utsatt, og dermed avholdt rett etter påskeferien. Opprinnelig forespeilet vi at hvert intervju ville ta ca. 45 minutter, men vi erfarte raskt at samtalene gjerne utviklet seg til å bli noe lengre. Vi satte stort sett av en hel time til hvert enkelt intervju, men alle respondenter sa seg villige til å benytte litt lengre tid hvis det ble behov – noe som forekom i flere tilfeller.

Vi innledet alle intervjuene med en rask presentasjon av undersøkelsen hvor vi forklarte litt rundt temaet for prosjektoppgaven og problemstillingen. Vi forklarte hvordan vi planla å bruke det innsamlede datamaterialet og informerte om at vi ville sikre full anonymitet både av respondent og virksomhet. Flere respondenter uttrykte at de ikke var bekymret for at vi ville dele informasjon som de ikke ville/kunne stå for, men vi valgte uansett å anonymisere helt – for å unngå enhver potensiell problemstilling knyttet til dette.

Formålet med intervjuene var å få respondentene til å dele relevant informasjon og bekrefte/avkrefte områder hvor vi ønsket større forståelse. Vi var absolutt klar på at respondenten skulle spille hovedrollen under intervjuene og at de skulle få snakke mest mulig, mens vi hovedsakelig stilte spørsmål underveis. Vår samlede erfaring er at alle respondentene var meddelsomme og delte villig fra sine erfaringer, noe vi opplevde som veldig verdifullt.

I utgangspunktet hadde vi tenkt at vi skulle bytte på rollen som ordstyrer og referent i intervjuene, men vi erfarte raskt at det var en fordel at vi hadde faste roller. Vi innså at vi opparbeidet oss en viss erfaring knyttet til den enkelte oppgaven og at dette var noe som det var fornuftig å spille videre på. Det endte dermed at en i hovedsak ledet intervjuene og stilte spørsmål, og at den andre var hoved-referent og noterte under samtalene.

Konteksten for intervjuet kan påvirke informantenes svar, vi tilbød oss derfor å komme til respondentene for å avholde intervju på deres arbeidsplass. Dermed fant de aller fleste (fysiske) intervjuene sted hos den enkelte virksomhet. Vi opplevde stor imøtekommenhet, vennlighet og interesse for å bidra inn i vårt studiearbeid. Vi ser at vi har fått mye verdifull informasjon som ville vært nærmest umulig å sammenstille på andre måter. Vi opplevde at flere skrev ut relevante dokumenter (som for eksempel instruks for internrevisjon) før vi ankom, slik at vi kunne få se nærmere på dette. I tillegg erfarte vi en interesse som var over all forventning. Majoriteten etterspurte også muligheten til å få lese den ferdige prosjektoppgaven når den foreligger, noe viser stort engasjement for fagområdet.

Antall deltakere, sted, intervjusituasjonen og lydopptaker kan påvirke informantenes svar og i den grad være en med-skribent (Malterud, 2013). Vi bestemte oss tidlig for at vi ikke ønsket å benytte båndopptaker eller tilsvarende under intervjuene. Vi valgte bort bruk av lydopptak, da arbeidet med transkribering – etter vår mening – ville blitt mer tidkrevende enn hva selve lydopptaket ville kunne bidra med i form av nødvendige detaljer. Dette ble med andre ord en

vurdering av fordeler og ulemper, hvor vi konkluderte med at vi mest sannsynlig ikke ville gå glipp av vesentligheter ved å velge båndopptakeren bort (Johannessen et al., 2006, s. 145).

Vi opplevde ansvarsfordelingen som både ryddig og praktisk. Erfaring fra tidligere, knyttet til kvalitative intervjuer og oppgaveskriving, gjorde at vi var opptatt av at referatene ble renskrevet og korrekturlest raskt etter intervjuene. I forbindelse med analysearbeidet ser vi at dette har vært nyttig, og at relativt detaljerte notater fra intervjuene har vært nødvendig for å sammenstille funnene på en god måte. Dette valget gjorde det desto viktigere å ta gode notater slik at vi hadde grundig dokumentert det som kom fram under intervjuene. Til tross for detaljert referatføring var også referenten delaktig i intervjuene, og ba om utdyping og oppfølgingsspørsmål ved behov.

Vi har avholdt åtte fysiske intervjuer og to digitale. Vi hadde som mål at vi ville snakke med respondenter som representerer alle de fem modellene for organisering av internrevisjonsfunksjonen, og dette lyktes vi med. Alle intervjuene var individuelle intervjuer, og alle - bortsett fra ett - foregikk som en én-til-én-samtale (hvis vi definerer oss to som én). I intervjuet hvor man stilte med to personer, tok det mer form som et gruppeintervju. Dette var helt uproblematisk.

12. Etterarbeid og analyse av svarene/datamaterialet

I etterkant av alle intervjuene har referatene, som nevnt, blitt korrekturlest, renskrevet og hovedfunn har blitt understreket hvor vi har identifisert det. Vi har hatt flere møter sammen, både underveis i datainnsamlingen, og etter at denne var unnagjort – for å diskutere det videre arbeidet med prosjektoppgaven. I den forbindelse har vi diskutert funnene og hovedtrekk fra intervjuene ved å sette opp en oversikt over hovedfunn før vi ferdigstilte analysen. Dette har vi gjort for å sammenstille hovedtemaer og konkretisere de ulike delene som prosjektoppgaven vår består av.

Under hele studiet har vi forholdt oss til et egenopprettet fellesområde hvor vi har jobbet med forberedelse til prosjektoppgaven. Vi har fortsatt å jobbe i denne skyløsningen, slik at vi kan jobbe parallelt med samme dokumenter underveis i oppgaveskrivingen. Dette har fungert fint. Etter at vi har hatt fysiske møter hvor vi har diskutert videre framdrift, har vi sittet hver for oss og skrevet på både på drøfting-, litteratur, og metodedel.

13. Reliabilitet og validitet

Reliabilitet handler om grad av pålitelighet til data i undersøkelsen; hvilken data som brukes, måten de samles inn på og hvordan de bearbeides (Johannessen et al., 2006). Vi vurderer at utvalget gir en god bredde i forhold til det totale antall og type internrevisjoner i statlige virksomheter. Respondentene representerer både større og mindre virksomheter, og det varierer hvor lenge de har hatt en internrevisjonsfunksjon etablert i den enkelte virksomhet.

Basert på prosjektoppgavens omfang anser vi respondentutvalget på totalt ti intervjuer, som dekkende. Vi opplever at vi har fått svar på spørsmålene vi hadde, men er selvfølgelig både bevisste på, og klar over, at et utvalg i denne størrelsesorden ikke er stort nok til å trekke de største linjene og konklusjonene. Når det er sagt ser vi likevel en rekke likhetstrekk som vi mener indikerer hva som skal til for å få best mulig nytte av internrevisjonsfunksjonen. Dette framkommer av analysedelen og våre konklusjoner av datainnsamlingen.

Respondentene har sentrale roller innenfor internrevisjonene som inngår i undersøkelsen vår. Samtlige har også lang erfaring innenfor internrevisjon og har god kunnskap og forståelse av faget. Samlet sett har utvalget med sin brede og relevante innsikt i oppgavens tema, gitt verdifulle bidrag til problemstillingen i oppgaven. Vår erfaring med å møte respondentene fysisk, ansikt til ansikt i intervjusituasjonen, har vært særlig verdifullt i datainnsamlingen og i fortolkningsprosessen.

Vi var tydelig ovenfor informantene at innsamlet data ville bli behandlet og presentert, slik at deres anonymitet ble ivaretatt. Valget vi gjorde om å ikke gjøre lydopptak under intervjuet, mener vi ville øke sannsynligheten for at respondentene opplevde situasjonen mer "naturlig" og dermed i større grad ville fortelle mer åpent om sine erfaringer. På den andre side var vi bevisste på ulempene ved å ikke benytte lydopptak, at det kan være krevende å få med seg alt som blir sagt. Dette kompenserte vi for ved å ta detaljerte referater og ved å gjennomgå og diskutere referatene rett etter det enkelte intervju (Johannessen et al., 2006, s. 145-147).

Vi vurderer at det ikke foreligger betydningsfulle systematiske feil i måten vi har gjennomført undersøkelsen på. Den kvalitative tilnærmingen har vært hensiktsmessig og gitt et godt bilde av tema vi har undersøkt. Vi har vært nøye med å sikre en korrekt registrering av innspillene fra respondentene og har bearbeidet dem etter beste evne, slik at meningsinnholdet ivaretas i den videre analysen. Vi vurderer at vi har et relativt høyt antall respondenter, oppgavestørrelsen tatt i

betraktning, og i løpet av intervjuene opplevde vi en *metning* i materialet. Malterud (2013, s. 110) beskriver metning som når ytterligere data ikke tilfører noe nytt, og man opplever et metningspunkt. Vi opplever reliabiliteten samlet sett å være god.

Validitet omhandler relevans og hvor godt man klarer å måle det man har til hensikt å undersøke eller måle (Johannessen et al., 2006). Respondentene fikk informasjon om innholdet i intervjuet i forkant og hadde utfyllende svar på alle temaer i intervjuet. De hadde ikke noe å tilføye på slutten av intervjuene når de fikk spørsmål om dette. De opplevde spørsmålene som dekkende for feltet.

Vi vurderer datamaterialet i undersøkelsen til å være stort nok og dekkende til å besvare problemstillingen i oppgaven. Innholdsvaliditeten vurderes som tilfredsstillende. Basert på vårt datamateriale og vurderinger som er gjort vurderer vi å ha besvart problemstillingen i undersøkelsen. Samlet sett vurderer vi også at reliabilitet og validitet er tilfredsstillende.

Funn og analyse

Vi velger, som tidligere nevnt, å legge fram datamaterialet og analyserer dette i *en* integrert del. Det vil si at vi her presenterer dataene vi har innhentet som del av vår undersøkelse og tolker innholdet fortløpende opp mot relevant litteratur og teori (jf. litteraturdelen). Vi deler opp drøftingen i underoverskrifter, men er klar over at innholdet er sammenvevd og overlappende slik at noen funn og omtalelser passer inn under flere av de tematiske delene.

14. Rammeverk og organisering av internrevisjon

IPPF er velkjent i revisjonsmiljøet, og flere av respondentene i denne undersøkelsen refererer til standardene som sitt overordnede retningsgivende rammeverk. Majoriteten meddeler at internrevisjonsinstruksen i den gitte virksomheten er basert på standardene, men at disse ikke nødvendigvis følges kategorisk. En respondent uttrykker dette ved å si at «jeg kan ikke med hånda på hjertet si at vi følger standardene, men vi følger prinsippene». Føringerne i rammeverket er som kjent delt i en obligatorisk og en anbefalt del (IIA, 2017), men det optimale er selvfølgelig at både prinsippene og standardene følges. De fleste av respondentene oppgir at deres revisjonsinstruks er inspirert av andre virksomheters instruksjoner/maler - og tilpasset til egenart og behov.

COSO og ISO-rammeverkene blir omtalt som relativt like, men gjennom intervjuene har vi fått meddelt historier som demonstrerer engasjerte diskusjoner rundt bruk av rammeverk, og uenigheter knyttet til hvorvidt den ene standarden «er bedre» enn den andre. Det regjerer åpenbart ulike syn på dette, og det virker som at favoriseringer gjerne er knyttet til forskjellige fagfelt, som for eksempel ingeniører mot samfunnsvitere.

Vi har snakket med virksomheter som representere alle de fem modellene for internrevisjon, hvor flertallet har implementert modell 1. Dette samsvarer med oversikten til DFØ (jf. litteraturdelen) som viser at modell 1 er valgt av flest virksomheter. DFØs veileder *Trenger vi internrevisjon?* argumenterer for fordeler og ulemper ved de ulike modellene (DFØ, 2020). Vårt inntrykk er at respondentene hovedsakelig er tilfreds med den modellen de jobber etter, men har også fått demonstrert at majoriteten er klare over styrker og svakheter ved egen modell. For eksempel uttaler flere respondenter at det kan være *lettere* å ha internrevisjonsfunksjonen «in house», men at ansatte i virksomheter typisk vil ha mer *respekt* for internrevisjonsordningen når funksjonen er representert av en

konsulent utenfra. En respondent med full utkontraktering av internrevisjonsfunksjonen sier: «internrevisjon har bidratt til profesjonalisering, men at det har ikke samme effekt når jeg sier at noe skal gjøres, sammenliknet med når internrevisjon sier det». At man som internrevisor har god kjennskap til virksomheten man opererer i, er noe som trekkes fram som essensielt for å lykkes. DFØ uttrykker dette tydelig i veilederen hvor det står: «god kunnskap om virksomheten er en forutsetning for at internrevisjonen skal kunne gi tilstrekkelig merverdi» (DFØ, 2020).

En respondent som representerer modell 5, uttaler at vedkommende er veldig fornøyd med «sin modell», og argumenterer for at den er «effektiv for staten». Respondenten er tydelig på at det virksomhetene virkelig trenger er spisskompetanse på revisjonsmetodikken. Dette oppnår man enklere gjennom å kjøpe tjenesten fra spesialister utenfra, framfor å bygge opp funksjonen internt. Noe av utfordringen, som ble løftet av flere respondenter, er at internrevisjonsmiljøene gjerne er små. Små miljøer representerer en trussel for kvaliteten på arbeidet, da det kan være krevende å opprettholde kompetansen på internrevisjonsfaget. Dette ser ut til å bli løst på forskjellige måter, og omtales grundigere i avsnittet *Hvordan sikre tilstrekkelig kunnskap og kompetanse?*

15. Internrevisjonens rolle

IIA egenskapsstandard 1100 (uavhengighet og objektivitet), understreker at «internrevisjonen må være uavhengig, og internrevisorer må være objektive i utførelsen av sitt arbeid» (IIA, 2017, s. 11). Å leve opp til denne egenskapsstandard problematiseres ofte i faglitteratur (Sourour, 2015). Alle respondentene uttrykker at de har et bevisst forhold til uavhengighet og objektivitet, men avfeier også i stor grad at dette er et *vesentlig* problem. Dette til tross for at forskning hevder at internrevisjonens rådgivingsrolle kan være vanskelig å balansere opp mot krav til uavhengighet og objektivitet (Sourour, 2015). Vårt inntrykk er at uavhengighet og objektivitet ofte blir problematisert, men at det å opprettholde uavhengighet i stor grad ikke ses på som en reell problemstilling av de som innehar internrevisjonsrollen. Når det er sagt, så virker det som om at samtlige respondenter er opptatt av problemstillingen knyttet til uavhengighet og objektivitet, og er bevisste ivaretagelsen.

En respondent problematiserer muligheten for internrevisjoner å oppnå full uavhengighet og spør retorisk hvordan man kan oppnå reell uavhengighet når man

rapporterer direkte til virksomhetsleder? Vedkommende sier at for å sikre full uavhengighet ville det ha vært mer naturlig å rapportere til etatens eierdepartement. Departementet er gjerne oppmerksom på revisjonsrapportene, men da først etter at revisjonsrapportene har gått gjennom «virksomhetsstyringsfilteret». Virksomhetsstyring kan i verste fall opptre som et filter som medfører en risiko for at eierdepartement ikke får all informasjon - og dermed går glipp av helhetsbildet. I dag er det ingen krav for statlige virksomheter knyttet til denne problemstillingen, men DFØ (2022) anbefaler at slike prosedyrer bør fastsettes. Enkelte virksomheter tar denne anbefalingen på alvor og nedfeller i internrevisjonsinstruksen at internrevisor har muligheten til å gå direkte til eierdepartementet - hvis situasjonen krever det.

En respondent uttaler at problemstillingen knyttet til uavhengighet og objektivitet er en av hovedårsakene til at internrevisjonsfunksjonen i denne virksomheten har brukt mye tid på relasjonsbygging og rolleforståelse internt. En annen respondent sier at vedkommende ikke opplever utfordringer knyttet til uavhengighet og objektivitet, men anerkjenner at dette antakeligvis henger sammen med forståelsen av internrevisjonsfunksjonen i toppledelsen. Direktøren i denne virksomheten, har en «lærende innstilling» og oppfatter ikke at internrevisjon kommer inn som «politi» som påviser feil.

Virksomhetene i undersøkelsen, er svært forskjellige med hensyn til størrelse og oppgavesammensetning, noe som kan påvirke hvordan internrevisjon arbeider, prioriterer mv. For eksempel uttrykker enkelte at de ønsker å komme tettere på virksomheten med flere rådgivningsaktiviteter, for å sikre implementering av forbedringstiltak. En respondent beskriver en «tradisjon» for å gjennomføre rene bekräftelsesoppdrag, hvor internrevisjon opplever å ikke være tett nok på driften. Modenhetsnivået i gitte virksomhet framstår som relativt lavt. Dette kommer også frem under intervjuet, hvor det meddeles at «folk er litt redd oss på grunn av kontrollbegrepet» og beskrivelser av at internrevisjonsfunksjonen sliter med rådgivningen. Målet er ikke at internrevisjon skal gi råd om spesifikke løsninger, men skissere tilnærminger og mulige valg av framgangsmåter for å få forbedring. Foreløpig opplever ikke denne internrevisjonsfunksjonen stor pågang på området. De opplever ikke direkte motstand, men beskriver at nivået under administrerende direktør i det minste må ha et *ønske* om bistand, før internrevisjon stiller opp.

En annen respondent uttaler at internrevisjonsfunksjonen har et avslappet forhold til uavhengighet og objektivitet, da de uansett ikke har noen myndighet til

å beslutte. Flere peker på at internrevisjonen ikke tar beslutninger og heller ikke er delaktig i implementering av tiltak. Med dette som bakgrunn, blir det uttrykt at internrevisjonen kan gå relativt langt på rådgivningssiden. Når det er sagt, så uttaler en respondent at «internrevisjonen har stor makt, selv om vi ikke beslutter». Respondenten utdyper at «indirekte har kanskje internrevisjon vært med på å ta en beslutning i form av press», men legger samtidig til at vedkommende ikke har vært i en slik situasjon.

En respondent understreker at bekreftelsesoppdrag ikke utelukker rådgivning. Vedkommende uttaler at det ikke er et motsetningsforhold mellom de to tilnæringsmåtene, så lenge man er bevisst hva som inngår i rådgivning. «Skriver man gode rapporter etter bekreftelsesoppdrag, så er dette også rådgivning», mener en respondent. Særlig større internrevisjonsfunksjoner uttrykker at det er uproblematisk å ivareta uavhengighet, samtidig som man gir råd. Dette begrunner de med at det er en innarbeidet praksis og et avslappet forhold til dette. Man kan som internrevisor gi en veiledning som er rød, gul eller grønn, men man skal alltid gjøre dette med forsiktighet. Det er uansett linjen som skal implementere. Denne respondente er opptatt av at internrevisjonen må finne gode fleksible tilnæringsmåter, uten å gå på akkord med viktige prinsipper som objektivitet, uavhengighet og integritet.

Faglitteratur demonstrerer at internrevisjonsfunksjonen har endret seg de siste årene (Ruud, 2020). Respondenten meddeler også at de gjennomfører ulike typer revisjoner, både bekreftelse- og rådgivningsoppdrag. Flere fremhever betydningen av mer fleksible tilnæringer, noe som samsvarer med Schillemans et al., (2018), som vektlegger betydningen av å utvikle en mer *value-added* rolle for internrevisjon samtidig som man ivaretar den mer tradisjonelle kontrollrollen (Schillemans et al., 2018). En rekke av respondentene som har bidratt i denne undersøkelsen har jobbet innen revisjonsfeltet i en årrekke. Vi har imidlertid ikke fått noe entydig svar på om hvorvidt de opplever at rollen har vesentlig endret seg, men enkelte funn illustrerer at det har vært en *viss* endring. En respondent opplever en endring i forhold til kravet om å tydeligere vise koplingen mellom revisjonsplan og mål/strategier. Som vi har sett, er en av hovedmålsetningene med oppdateringen av trelinjemodellen nettopp å synliggjøre behovet for forbedret samarbeid (Ruud, 2020). Respondenten forteller videre at revisjonene tidligere også var ment å vise denne sammenhengen, men at det nå er en tydeligere forventning at koplingen skal synliggjøres.

16. Internrevisjonens viktigste funksjon

Et sentralt mål for denne prosjektoppgaven er å se nærmere på hva internrevisorer *selv* mener de kan bidra med gjennom sitt arbeid. Respondentenes egne refleksjoner rundt hva som utgjør deres viktigste oppgaver, har derfor vært et sentralt diskusjonstema i intervjuene. Her er respondentene relativt samstemte. Majoriteten trekker fram *forbedring* som et essensielt trekk ved hele internrevisjonsfunksjonen, og at de skal bidra til merverdi. En respondent beskriver det ganske så klart ved å si: «bidrar vi ikke til endring eller forbedring, så har internrevisjon ingen funksjon». Respondenten sier videre, «får jeg ikke til forbedring, så gjør jeg ikke jobben min!».

Flere respondenter understreker viktigheten av at jobben de gjør må oppleves som nyttig for at de skal kunne bidra inn i virksomhetene. Internrevisjonsfunksjonen skal altså være en bidragsyter som hjelper til å sikre god styring og kontroll. En respondent illustrerer dette treffende med å si at internrevisjon skal «sørge for at direktøren sover godt om natta». Med andre ord kan internrevisjonen trygge virksomheten med at internkontrollen fungerer, slik som Jensen (2015) skriver i sin artikkel.

Internrevisjon kan være en verdifull bidragsyter gjennom å identifisere forbedringsområder. I den forbindelse uttaler en respondent at internrevisjonsfunksjonen må tørre å være tett på, og jobbe aktivt for å etablere en felles forståelse med toppledelsen slik at de blir brukt. Internrevisjon beskrives av en respondent som en uavhengig kontrollfunksjon som bistår direktør med et eksternt blikk, som er til for å bistå og sikre riktig bruk og styring av midlene til direktoratet. Med andre ord, en funksjon som er til for å sikre at virksomheten når sine overordnede mål. Dette er sammenfallende med Ruud (2020) sin omtale av internrevisjonens proaktive rolle og økt ansvar for å tilrettelegge for samarbeid, hvor *uavhengigheten* blir viktig å ivareta.

Type virksomhet og kulturen i virksomhetene kan ha betydning for hvor krevende det er for en internrevisjon å få gjennomslag og tilføre merverdi (Finansdepartementet, 2014, s. 37). Flere understreker viktigheten av at virksomheten, og da ledelsen spesielt, faktisk forstår og deler forbedringsfokus. Som nevnt, trekker flere respondenter fram at det krever innsats og holdningsendring for å bevege seg bort fra oppfatningen om at internrevisjon *kun* er en kontrollfunksjon. Perspektivet på internrevisjon har utviklet seg fra å se på finansielle aspekter til å bidra til forbedret styring (ACCA, 2014, Schillemans et al., 2018). Oppdateringen av trelinjemoellen forsøker å styrke internrevisjonens

posisjon som tredjelinje og at forståelsen av mandatet til internrevisjonen, bør utvides og bedre integreres (Ruud, 2020, s. 330). Det kan imidlertid se ut som at ikke alle har hengt med på denne utviklingen, til tross for at DFØs inntrykk er «at det har blitt en større modenhet og forståelse for hva internrevisjon er og hvilken merverdi en slik funksjon kan gi i statsforvaltningen etter reguleringen» (DFØ, 2021, s. 6), jf. R-117.

17. Hvordan sikre tilstrekkelig kunnskap og kompetanse?

Internrevisjonen må inneha nødvendig kunnskap, ferdigheter og annen kompetanse for å ivareta sitt ansvar (IIA, 2017). Internrevisjonen bør ha faglig bredde for å oppfylle revisjonens formål (DFØ, 2022). Schillemans et al. (2018) understreker at internrevisjonen må utvide kompetanse slik at funksjonen proaktivt kan bidra til forbedring i styringen. ACCA (2014) uttrykker dette gjennom beskrivelsen av at internrevisjonen må være mer smidig og adaptiv i tilnærmingen.

Tilbakemeldingene fra respondentene gjenspeiler at det er ulike måter å sikre internrevisjonens kunnskap og kompetanse på, noe vi mener delvis henger sammen med både valg av revisjonsmodell og størrelse på internrevisjonsfunksjonen. En internrevisor, med lang erfaring, sier at man til en viss grad kan trekke på tidligere erfaringer fra liknende revisjoner. Som vi allerede har vært inne på, så kan det sikre tilstrekkelig kompetanse være utfordrende når virksomhetens internrevisjonsfunksjon er liten, og i enkelte tilfeller kun består av *en* ressurs på området. Står man da ovenfor et revisjonsfelt hvor man besitter begrenset kunnskap, så må dette hentes inn annetsteds fra.

Revisjoner av fagområder krever som regel bistand fra fagfolk. En av våre respondenter uttaler at i tilfeller hvor sunn fornuft og god kompetanse i revisjonsmetodikk er tilstrekkelig, så er saken grei, men i de tilfeller hvor revisjonen krever det - så benyttes det fagpersoner. Noen virksomheter bruker interne ressurser i linja. Andre revisjonsmodeller legger opp til at internrevisjonsfunksjonen kan leie inn ekstern bistand i form av konsulenter (jf. oversikt over revisjonsmodeller i litteraturdelen).

Enkelte argumenterer for at modell 5 (med full utkontraktering) er en mer effektiv modell med hensyn til det å sikre nødvendig kompetanse. Konsulenter har typisk et større miljø bak seg som de samarbeider med. Når det er sagt, så er det åpenbart at en konsulent ikke nødvendigvis kjenner den enkelte virksomhet like godt som en internt ansatt internrevisjonsfunksjon. Som en respondent uttaler det,

så kommer konsulentene med revisjonsmetodikken, men det er vi - internt ansatte - som kan bidra med hva som er unikt for oss og vår virksomhet.

En annen respondent forteller at hvis vedkommende har behov for et kompetanseløft innen revisjonsmetodikken - så spiller vedkommende gjerne på nettverket i IIA-foreningen. En tredje respondent, som har vært med på å bygge opp internrevisjonsfunksjonen i sin virksomhet, forteller at vedkommende har mottatt anbefalinger om å etablere et nettverk mellom flere virksomheter og internrevisjonsfunksjoner. Dette fordi små miljøer helt klart kan ha fordel av å samarbeide. Dette er også i tråd med DFØs rapport som slår fast at vi må «fortsette arbeidet med å kople sammen og oppfordre statlige virksomheters internrevisjoner til å samarbeide og dele kunnskap og erfaringer» (DFØ 2021, s. 6). Å skape seg et større miljø av fagfolk kan være nyttig, noe flere respondenter sier seg enige i.

Gjennom undersøkelsen har vi blitt kjent med at enkelte virksomheter danner egne internrevisjonsnettverk innad i den respektive virksomheten, både for å skape større eierskap og forståelse til hva internrevisjon er - og ikke minst for å bygge kompetanse. To virksomheter er veldig tydelig på at de har vært selektive i oppbyggingen av sine internrevisjonsteam, hvor en respondent uttaler at «jeg har vært bestemt på hvem jeg vil ha». Dette ble utdypet med at vedkommende både ønsket å inkludere personer med en viss erfaring med revisjon og/eller tilsyn, samtidig som at det er en fordel å ha et team med innsikt i varierte fagfelt. Når internrevisjonsfunksjonen samarbeider med interne medarbeider er man imidlertid prisgitt at disse medarbeiderne faktisk har tid til å jobbe med revisjon, noe vi hører kan være en utfordring. Flere presiserer viktigheten av å ha inngående kunnskap om virksomheten og de mest sentrale områdene og risikoene. Utvalget i undersøkelsen er for lite til å konkludere entydig med hensyn til hvilken modell for internrevisjon som best sikrer behovene for kompetanse. Vårt inntrykk er likevel at størrelse på fagmiljø er av betydning.

Vi registrerer at internrevisjoner som har flere ressurser og et større og stabilt fagmiljø å spille på, har bredere kompetanse til å gjennomføre målrettede revisjoner på flere fagområder.

18. Planlegging, gjennomføring og implementering

Framgangsmåten for valg av revisjonstemaer er relativt lik i virksomhetene vi har snakket med, selvfølgelig med enkelte tilpasninger. Planene ser ut til å utarbeides gjennomgående i samarbeid med både virksomheten og ledergruppene. Christopher

et. Al., (2009) viser at det er essensielt med bidrag fra toppledelsen for utviklingen av revisjonsplaner. Vårt inntrykk er at det hersker både en åpenhet og en forventning om at planene oppdateres årlig. En respondent forteller at internrevisjonsfunksjonen selv gjerne bidrar i form av å se nærmere på aktuelle trender, ser hen til andre internrevisjoner, og undersøker hva som skjer i verden på revisjonsfeltet, for å sikre at man ikke glipper på revisjonstemaer det kan være verdifullt å få dekket.

Utøvelsesstandarden 2010 knyttet til planlegging, oppgir at «leder av internrevisjonen må utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonen, i samsvar med organisasjonens målsetninger» (IIA, 2017, s. 19). En respondent forteller at de ber om innspill fra medarbeidere i virksomheten gjennom en mal utarbeidet spesielt med tanke på å «ikke ødelegge lysten til å gi innspill». Det ser ut til at de ønsker en bottom-up-prosess med innspill fra hele virksomheten, samtidig som de er bevisste på at det kan være hensiktsmessig å holde prosessene enkle og forståelige. Generelt så opplever vi en samstemthet fra respondentene at hvis revisjonene skal ha noe for seg, så er det formålstjenlig at prosessene er lettfattelige.

Det framstår som relativt utbredt å operere med såkalte «bruttolister» over aktuelle revisjonstemaer - hvor listene gjennomgås jevnlig (for eksempel tertialvis). Tilbakemeldingene antyder at listene typisk er nokså omfangsrike, og at det ofte utarbeides kortere lister som utgjør internrevisjonens anbefalte, og endelige, revisjonsplan. Siden revisjonsmiljøene ofte er relativt små, så er det imidlertid begrenset hvor mange revisjoner som gjennomføres i hver virksomhet hvert år. En informant opplyser at det sjelden kommer inn nye forslag til tema som ikke allerede er på bruttolisten. I motsetning til dette, uttaler enkelte andre respondenter at det kan oppstå situasjoner og hendelser i løpet av året, som gjør at en planlagt revisjon må vike til fordel for en annen. Med bakgrunn i dette forteller en respondent at de vurderer å gå bort fra årsplaner for revisjoner, og heller benytte en heldynamisk plan som oppdateres i tråd med gjeldende risikovurderinger. Revisjonsområder skal uansett ikke plukkes tilfeldig, men hele tiden ses i sammenheng med det eksisterende risikobildet virksomheten står i. Eller som respondenten uttrykker det: «vi skal ikke gjøre en revisjon for å gjøre en revisjon. Det [revisjoner] skal ha verdi for virksomheten». Dette passer godt med Inyang et al., (2021) som argumenterer for at internrevisjon må tilpasse metodikken, for å gi bedre innsikt og sikre god respons på endrede risikoer. Tilpasningene handler om å gjøre revisjonene mer

proaktive, pragmatiske og smidige. Identifisering av risiko må være forståelig, gjennomføres fortløpende, ofte, og kobles tett til planprosessene (Safina, 2018).

Risikovurderinger ser ut til å ligge til grunn for utarbeidelsen av revisjonsplaner, slik kvalitetsnormen legger opp til, men flere respondenter beskriver tilnærmingen til risikovurderingene som relativ enkel. Enkelte uttrykker at risikovurderingene er mer muntlig innrettet og at det ikke nødvendigvis benyttes noen form for skjematikk. Med andre ord ser det ut til at praksis ikke samsvarer helt med IIAs definisjon av risikostyring, som beskriver systematiske, koordinerte og proaktive aktiviteter (IIA, 2018, s. 6). Videre ser vi at flere av respondentene ikke kan vise til klart definerte og formaliserte prosesser for hvordan risikostyringen foregår i virksomhetene som helhet, og sammenhengen til internrevisjonenes spesifikke risikovurderinger.

COSO ERM og den oppdaterte trelinjemodellen fremhever betydningen av nettverksbasert og integrert risikostyring i virksomhetene (Ruud, 2020). Risikostyring skal bidra til solide beslutningsgrunnlag på ulike nivåer, og være integrert i virksomhetsstyringen (IIA, 2021). Dette ser ut til å praktiseres noe *enklere* i mange av virksomhetene vi har vært i kontakt med.

Vårt inntrykk er at utbredt bruk av årsplaner for revisjoner ikke samsvarer helt med nyere forskning og anbefalinger på området om å gjøre revisjonene mer proaktive, pragmatiske og smidige (Inyang et al., 2021). Smidig internrevisjon handler om mer flytende og iterativ planlegging på mer kontinuerlig basis, i motsetning til en mer tradisjonell rigid, enkelfaset revisjonsplanlegging (Galvanize, 2020). En mer dynamisk tilnærming til risikovurdering som er tilpasset oppdukkende risiko vil sette organisasjoner i stand til å identifisere risikotrender i sanntid (Lehmann og Thor, 2020). Samtidig har vi fått tydelige signaler på at enkelte tenker mer nytt rundt dette, jamfør uttalelser om å bevege seg bort fra årsplaner over. En respondent understreker at det er viktig å ha et fremoverrettet blikk og ikke se på ting som kanskje ikke er så relevant lenger. Det er viktig å se på prosessene rundt og fokusere på de rette tingene. Feil skal ikke henges ut, men revisjonene skal peke på forbedringsområder, og bør tørre og være konkrete på anbefalte tiltak. Det må arbeides for å ufarliggjøre forståelsen av at feil faktisk skjer i en virksomhet. Det bør med andre ord jobbes for å dreie fokus fra at feil og/eller mangler typisk hektes på personer – til heller å finne ut av *hvorfor* feil skjer. Når svakhetene avdekkes så må det jobbes videre med tiltak for å få til forbedring. Gode virksomhetsstyringsprosesser må på plass for å skape utvikling og forbedring, og

dermed minske sannsynligheten for framtidige feil. Dette understøttes av den reviderte trelinjemodellen som understreker viktigheten av samarbeid for måloppnåelse (Ruud, 2020, s. 331).

Hvordan tiltak etter internrevisjoner bli fulgt opp og implementert, varierer i virksomhetene. Internrevisjonen er i ulik grad involvert i oppfølgingen. I enkelte virksomheter går oppfølgingen inn i *virksomhetsstyringssporet* og status rapporteres i ett felles oppfølgingsystem for virksomheten. Implementeringen er utfordrende for flere, da internrevisjon på mange måter gir fra seg oppfølgingen når rapporter er ferdigstilt. En respondent forteller at det er lagd en rutine, men den fungerer ikke i praksis. Enkelte respondenter uttrykker at tiltak etter revisjoner og forbedringer uteblir. En peker på at samme funn avdekkes om og om igjen, og det skjer ikke noe grunnleggende som gjør at de beveger seg i riktig retning. De vet ikke hva de skal gjøre, og erfarer at handlingsplanene som skal dekke avvik og skape forbedring, blir for omfattende. Dette er i stor kontrast til uttalelser som framhever tydelig kommunikasjon, og korte revisjonsrapporter, som et grep for å lykkes med forbedringsarbeid. Som en respondent uttrykker det, så må tiltakene være håndterlig, da internrevisjoner ikke skal være kjempebelastende for virksomheten. Revisjonsanbefalingene skal oppleves som nyttig – da først får de effekt. Samtidig er det viktig at ledelsen tar stilling til hvilket nivå de ønsker å være på, og tenker grundig gjennom hvilke områder som er de viktigste å prioritere i et helhetsperspektiv. Skal vi være best på alt, eller er noe godt nok?

Hvordan internrevisjonen er koblet opp mot prosessene for virksomhetsstyring synes å variere. Enkelte internrevisjoner er koblet tettere på enn andre, for eksempel forteller noen om godt samarbeid med andrelinjefunksjonene. En sier at internrevisjonen samarbeider mye med virksomhetsstyring, og at vedkommende ser på det som viktig at 2. og 3. linja er ressurser for hverandre. En annen respondent utdyper at hvis revisjonene skal ha effekt så må virksomhetsstyringen også fungere veldig bra. En forteller at internrevisjonsfunksjonen jobber tett opp mot virksomhetsstyring for å sikre etterlevelse av det internrevisjon har sagt, mens en annen respondent meddeler at de ikke har en egen enhet som jobber med virksomhetsstyring i deres virksomhet i det hele tatt. Ulike modenhetsnivåer illustreres også ved at en beskriver samarbeidet mellom 2. og 3. linja som litt tilfeldig.

Hva som kjennetegner systemet for styring i virksomhetene, har ikke vært spesifikt undersøkt i prosjektoppgaven vår. Vi har likevel dannet oss et visst bilde

av dette gjennom problemstillingen og spørsmålene vi har stilt. Det generelle inntrykket er at koblingen og samarbeidet mellom internrevisjon og særlig andrelinjefunksjoner som virksomhetsstyring, ofte ikke er tydelig og formalisert. Virksomhetsstyringen synes i flere virksomheter å være fragmentert, og roller og ansvar er ikke dokumentert i et helhetlig styringssystem. Funnene våre samsvarer derfor ikke med anbefalingene i trelinjemodellen som peker på at alle rollene i organisasjonen må samhandle og være samstemte med hverandre når de jobber for å beskytte og skape verdier, og for å nå mål. Effektiv koordinering og gjensidig utveksling mellom de ulike linjene er avgjørende for å unngå kontrollhull og duplisering (Ruud, 2020, s. 331). Vi har fått signaler på umoden organisering i enkelte virksomheter, som i verste fall kan begrense forbedringseffekten av internrevisjonsfunksjonen.

19. Samarbeid og forventninger

Flere respondenter beskriver samarbeidet mellom internrevisjon og øverste ledelse som veldig godt, men vi har også fått indikasjoner på at samarbeidet er avhengig av internrevisjonens innsats, samt direktørens kunnskap om internrevisjon. Sarens & De Belde (2007) viser i sin undersøkelse at ledelsen gjerne ønsker at internrevisjonen skal kompensere for den manglende kontrollen ledere opplever i takt med virksomheters økende kompleksitet. Videre forventer toppledelsen at internrevisjonen skal ha en støttende rolle i forbedringsarbeidet. Internrevisjonen på sin side ønsker toppledelsens støtte, siden dette vil forsterke deres generelle aksept. Uten en relativt lik forståelse, kan det føre til at internrevisjonen blir oppfattet som en hindring i å nå organisasjonens mål (Sarens & De Belde, 2007). Drent (2002) fant at ledelsens oppfatning er at internrevisjonen arbeider for dem og at de synes at internrevisjonen er dårlige lagspillere når de insisterer på å være uavhengige (Drent, 2002, s. 51).

En respondent, med erfaring fra å jobbe under flere forskjellige direktører, uttrykker at hvorvidt man får støtte fra virksomhetsleder, er personavhengig. Ulike direktører har, naturlig nok, forskjellig fokus, samt varierende kunnskap og forståelse av hva revisjonsfunksjonen faktisk er - og hva internrevisjon kan bidra med. Ulike erfaringer vil igjen kunne gjenspeile hva den enkelte virksomhetsleder prioriterer. Der *en* direktør gir detaljerte føringer på at virksomheten må ha spesifikke områder «på stell», så kan en *annen* stille mer overordnede krav. Ferske, relativt nyetablerte direktorater vil antakelig også kunne ha en annen tilnærming til

revisjoner, enn store og veletablerte virksomheter med lang erfaring. Det oppleves antakeligvis ikke hensiktsmessig å revidere områder som per definisjon fortsatt er under etablering og implementering.

En respondent opplever innstillingen til internrevisjon annerledes etter at direktør i virksomheten ble byttet ut. Vedkommende understreker imidlertid at internrevisjon fortsatt tas på alvor, noe som sikrer kontinuitet i internrevisjonsarbeidet. En annen respondent forteller at da etaten fikk ny direktør så opplevde internrevisjonen at den nye virksomhetslederen ikke helt skjønnte hva internrevisjon var. Som konsekvens tok det derfor lang tid å etablere et godt og fruktbart samarbeid. Respondenten opplever imidlertid nå en positiv utvikling, hvor øverste ledelse forstår funksjonen bedre, er lydhør og flink til å bidra på en slik måte at internrevisjonsarbeidet både oppleves som risikobasert og følges opp. Samme respondent beskriver «stor takhøyde» for å si ting som de er i virksomheten, men understreker at denne tilliten har tatt tid å bygge. Mye av nøkkelen virker å være, ifølge respondenten selv, å synliggjøre at internrevisjonsfunksjonen er til for å skape merverdi. Selv på toppledernivå, forstår ikke nødvendigvis alle helt klart hva internrevisjon er. En gjentakende misforståelse synes å være at revisjon handler om penger. Denne respondenten uttrykker at jo bedre kjent ledelsen blir med internrevisjonsrollen, jo bedre og mer risikobasert vil funksjonen brukes.

Flere respondenter trekker fram tillit som vesentlig for at de skal få gjort jobben sin på en tilfredsstillende måte. En respondent beskriver at de har «solgt inn» internrevisjon på følgende måte: «vi ønsker dere alt godt, vi er i samme selskap og vi ønsker å gjøre en god jobb». Dette for å bygge opp under forståelsen av at internrevisjonen kan bidra til merverdi for virksomheten, og ikke først og fremst er en kontrollfunksjon. At internrevisjon er et verktøy som kan bidra til forbedring, er et syn samtlige respondenter deler. Til tross for dette, ser det ut til at parallellen mellom internrevisjon og kontrollfunksjon fortsatt er gjeldende blant mange – både medarbeidere og ledere. Som Schillemans et al., (2018) påpeker i sin forskning, trenger ikke det ene utelukke det andre. Det er ikke nødvendig å bryte med den tradisjonelle rollen og utvikle en ny rolle for internrevisjon, den såkalte *value-added* rollen (Schillemans et al., 2018). Det bør i stedet ses på hvordan de grunnleggende elementene i dagens profesjon beholdes, samtidig som man finner måter å møte dagens utfordringer og forventninger.

En av respondentene, som både rapporterer til virksomhetens ledelse og styre, viser at forståelsen av internrevisjon ikke nødvendigvis er velutviklet der

heller. Vedkommende forteller at «styret er ikke alltid like bevisst på hva internrevisjon kan brukes til», og legger til at internrevisjon i stor grad ses på som et bekræftelsesverktøy, framfor en funksjon som kan bidra til forbedring.

For å oppnå et godt samarbeid er tillit avgjørende. Ifølge en respondent opparbeides dette gjennom at internrevisjon bidrar til å velge ut gode temaer til revisjoner og at budskapet fra sluttrapportene kommuniseres tydelig. Måten internrevisjonen kommuniserer med virksomheten på er viktig for å nå frem med budskapet, jf. forskningslitteraturen hvor det pekes på at interrevisorer mangler myke ferdigheter eller “soft skills”, som er essensielle for å effektivt kunne fylle rollen sin i dagens globale og konkurransepregede arbeidsmiljø (Coetzee et al., 2021), (Burke et al., 2010), (Gibb, 2014), Joseph et al., 2010).

Respondentene er opptatt av at relasjonen mellom ledelsen og internrevisjon må fungere. Det er tydelig at bevisstheten på området er høy og at flere legger ned mye ressurser for å få forståelse for rollen og sike et godt samarbeid. Vår oppfatning er at det krever svært mye av internrevisjonen for å få til dette. Det er flere faktorer utenfor interrevisorenes kontroll som også virker inn. Det vises blant annet til at helheten i styringa er vesentlig – den må fungere! Dette sammenfaller blant annet med Ruud (2020), om trelinjemodellen; at alle rollene i organisasjonen må samhandle og være samstemte med hverandre når de jobber for å beskytte og skape verdier og for å nå mål.

20. Kommunikasjon av revisjonsresultater

Et spørsmål vi stiller er «hvem mener du er de viktigste målgruppene for internrevisjonens rapporter?». Ikke overraskende blir virksomhetsleder gjerne trukket fram som den viktigste mottakeren. Når det gjelder selve kommunikasjonen av resultater ser det imidlertid ut til å være litt ulik praksis for hvordan internrevisjonsfunksjonen går fram. Det regjerer imidlertid en viss enighet knyttet til at rapportene bør være så enkle og kortfattede som mulig. En respondent sier at det er en hårfin grense mellom hva som er for *lite* eller for *mye* informasjon. Vedkommende uttrykker et bevisst valg når det gjelder å ikke skrive *for* omfattende. Innholdet skal være mulig å forstå også for ledere, ikke bare «fag-nerdene», som denne respondenten uttrykker det. Videre uttaler vedkommende at de som er fokusert på detaljer må forsøke å sette seg i ledelsens sted, og tenke hva som er viktig for ledelsen å ha kontroll på. En annen respondent forteller at de er opptatte av en «allright kommunikasjonsform», hvor internrevisjon er diplomatisk, men

samtidig tydelig. Vedkommende uttrykker et bevisst forhold til ikke å skape en «ovenfra-og-ned» opplevelse for mottakere av rapporten. I den gitte virksomheten prøver de seg fortsatt litt fram på hva som fungerer hos dem. Det er likevel avdekket et gjensidig ønske om at rapportene skal være relativt konkrete og raskt komme til poenget. Her utarbeider de alltid en «one-pager» som kort beskriver formål med revisjonen, hva som har blitt observert og hvilke tiltak som foreslås. Som respondenten sier: «ledergruppen har ikke tid til å lese en hel rapport». Internrevisjonen er opptatte at få fram budskapet og ikke bruke tid på lange rapporter. Tidligere trådte internrevisjonen i denne virksomheten litt varsomt, men har etter hvert utviklet seg i takt med at de opplever at konkrete tiltak er ønsket. Denne internrevisjonsfunksjonen tillater seg å være tydelige og er veldig nøye med formuleringer. De er ikke redd for å presentere de faktiske forhold, noe respondenten understreker som viktig for å unngå konflikter knyttet til revisjonsfunnene. Internrevisjonssjefen beskriver at rapportene blir tatt godt imot, men at det har krevd stor innsats, og i stor grad er et resultat av kommunikasjonsformen de har utviklet.

Når det gjelder formulering av tiltak uttaler en respondent at tiltakene må oppleves nyttig, mulig å gjennomføre og lett å forstå. Tiltakene må være konkrete og tiltaksfristen må være både realistisk, men samtidig ikke satt for langt fram i tid. Riktig framstilling og god balanse i det som konkluderes er viktig. Internrevisjon tar også for seg tverrgående prosesser, men det styres gjerne i linjen. Dette kan være ekstra krevende med tanke på implementering av forbedringstiltak. Respondentene forteller om forankringsmetoder som har mange likheter. Det refereres til arbeidsmøter og workshops, hvor hensikten er å sikre forståelse fra de som skal følge opp tiltakene. En respondent forteller at vedkommende alltid har møte med direktøren og den fagansvarlige, og er ofte invitert inn i den ansvarlige avdelingen for å legge fram rapporten. Dette for å øke sannsynligheten for at rapporten følges opp.

Økt forståelse, øker også sjansen for at revisjonene oppleves nyttig og igjen bidrar til at tiltak blir implementert. De som mottar anbefalingene må se at tiltakene kan skape forbedring, og de bør forplikte seg til å jobbe med tiltakene. Revisjonsanbefalingene er ikke hugget i stein, og flere respondenter understreker at selve løsningen er irrelevant så lenge tiltakene har effekt på det identifiserte avviket. En forteller at de jobber iherdig for at rapportene og tiltakene skal være godt forankret. Alt gjennomarbeides, sier respondenten, slik at det ikke skal oppstå

misforståelser. Tiltaksansvarlig signerer rapporten og tilbakemeldingene er at de opplever rapportene som konstruktive. Det jobbes med forankring i alle virksomheter, men undersøkelsen vår viser at det både er forskjeller knyttet til prosessene, samt i hvilken grad internrevisjon lykkes med forbedringsarbeidet.

21. Forbedring og merverdi

Når vi spør respondentene om hva som er viktig for å kunne tilføre en merverdi, peker flere på ledelsesforankring, gjensidig tillitt og rolleforståelse. Videre formidler de at det må være en god og trygg relasjon mellom ledelsen og internrevisjonen. Dette samsvarer med forskning som viser at *støtte fra ledelsen* er den mest avgjørende faktoren for internrevisjonens effektivitet (Cohen & Sayag, 2010). Vi ser også at funn fra undersøkelsen vår harmonerer med Sarens & De Belde (2007) som fremhever *felles forståelse* som avgjørende for hvordan internrevisjonen som aktivitet skaper merverdi. De fleste internrevisjonsfunksjoner i staten rapporterer direkte til virksomhetsleder, og det sier seg nærmest selv at det da er avgjørende at toppsjefen prioriterer og støtter funksjonen. En respondent angir at overordnet ledelse har flere klare forventninger til internrevisjonen som inkluderer å lage en god revisjonsplan, utføre revisjoner med høy kvalitet og effektivitet, samt jobbe godt med linjen og gi merverdi. En annen respondent uttrykker at måten de har innrettet seg på, gjør at de skaper merverdi. Viktigheten av at internrevisjonen oppleves som nyttig, samsvarer med Seago (2015) som fremhever at; “hvorvidt internrevisjonens arbeid og resultatene fra revisjon samsvarer med organisasjonens behov, er et avgjørende spørsmål (Seago, 2015).

Avslutning

DFØ etterlyser mer kunnskap om hvilken nytteverdi internrevisjon har for virksomhetene (DFØ, 2020). Vår undersøkelse gir et lite innblikk i hvordan internrevisjonene opplever *egen* rolle, og muligheten til å skape forbedring i virksomhetene de arbeider i. Vi har vært opptatt av å kartlegge hva internrevisjonene selv opplever som avgjørende for å lykkes i rollen. Vi håper derfor at denne prosjektoppgaven kan bidra med litt mer innsikt på området som DFØ etterspør kunnskap om.

Vi har snakket med internrevisjoner med solid erfaring innenfor fagfeltet. Vi ønsker nå å trekke fram de viktigste momentene fra denne undersøkelsen, for å oppsummere hva vi har funnet ut.

Undersøkelsen viser en forholdsvis unison oppfatning over hva som er viktig, og må være på plass, for å kunne tilføre merverdi og forbedring. Ledelsesforankring, gjensidig tillitt, og rolleforståelse er avgjørende. Det er også sentralt med en god og trygg relasjon mellom ledelsen og internrevisjonen. Disse funnene er i tråd med undersøkelser referert til i oppgaven, som viser at *støtte fra ledelsen* er den mest avgjørende faktoren for internrevisjonens effektivitet. Internrevisjonens rolle kan ikke ses på isolert i virksomhetene. Muligheten for å kunne bidra til forbedring og merverdi er særlig prisgitt toppledelsens forståelse, engasjement, styring og tilrettelegging. Tilbakemeldingene vi har fått viser at kompetansen på hvordan internrevisjonsfunksjonen kan nyttiggjøres ofte er lav. Dette medfører at det typisk krever stor innsats fra interrevisorene selv for å skape den nødvendige forståelse for rollen – slik at internrevisjon kan bidra til forbedring.

Undersøkelsen avdekker at flere internrevisjoner er små og forholdsvis sårbare, noe som typisk kjennetegnes av utilstrekkelige fagmiljøer, dårligere gjennomslagskraft og lite kapasitet til å planlegge og gjennomføre nødvendige revisjoner. Dette er lite kompatibelt med utviklingen på feltet, som viser at internrevisjonen stadig må innhente kompetanse på flere områder, og møter økende krav fra alt fra fagkunnskap til behov for mer personlige egenskaper som i denne oppgaven har blitt referert til som «myke ferdigheter».

Internrevisjonsrollen er i endring, og flere – både forskere og respondenter i denne oppgaven - fremhever mer fleksible innretninger til dette. Enkelte argumenterer for at internrevisjonsrollen kan innbefatte både en verdiladet (value-added) del, parallelt med at den tradisjonelle kontrollrollen ivaretas.

Et område som det kunne vært interessant å undersøke nærmere, er å se på hvordan internrevisjoner i statlige virksomheter ivaretar prinsippet om uavhengighet i de tilfeller det oppstår uenighet med virksomhetsleder, for eksempel hvor utbredt det er at internrevisjon går direkte til eierdepartementet. Vi har i vår undersøkelse funnet at særlig større internrevisjonsfunksjoner uttrykker at det er uproblematisk å sjonglere uavhengighet og rådgivning, men er det i realitet det når de rapporterer kun til virksomhetsleder?

Hva som kjennetegner systemet for styring i virksomhetene, har vi dannet oss et visst bilde av gjennom problemstillingen og spørsmålene vi har stilt i denne undersøkelsen. Virksomhetsstyringen synes i flere virksomheter å være fragmentert og dette kan gå på bekostning av internrevisjonens mulighet til å bidra til forbedring. Koordinering, gjennom kommunikasjon og samarbeid er sentrale elementer, og det er avgjørende er ledelsen syr delene sammen til en helhet. Dette er et annet område vi tenker det kunne vært interessant å undersøke nærmere, og da mer konkret hvordan virksomheter og ulike funksjoner i de tre linjene arbeider og samhandler innenfor styring og kontroll.

Internrevisjonens bidrag til merverdi må ses i sammenheng med de øvrige funksjonene i virksomheten, som kan være sentrale bidragsyttere for å oppnå forbedring. Trelinjemodellen demonstrerer at de tre linjene har et felles ansvar for å håndtere risiko slik at virksomhetenes mål nås. Det er ledelsens rolle og ansvar å få på plass tilstrekkelige strukturer og prosesser for effektiv styring. Lykkes virksomhetene med dette, kan internrevisjonen oppnå sitt ønske om å være en kritisk venn som dytter i riktig retning.

Litteraturliste

- ACCA (2014). *Breaking Out: Public Audit's New Role in a Post-Crash World*. (www.Accaglobal.com) <https://www.accaglobal.com/in/en/technical->
- Anderson, U.L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., Sobel, P.J., (2017). *Internal Auditing, Assurance & Advisory Service* (4th ed.). Internal Audit Foundation.
- Burke, DD., Johnson, RA. & Kemp, DJ., (2010). The twenty-first century and legal studies in business: preparing students to perform in a globally competitive environment. *Journal of Legal Studies Education* 27(1): 1–3
- Cadbury Committee (1992). *The Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, London.
- Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* vol. 22 no. 2, pp. 200- 220. <https://doi.org/10.1108/09513570910933942>
- Coetzee, P. & du Plessis (2021). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects Industry & higher education, 2021-04, Vol.35 (2), p.125-136* <https://doi.org/10.1177/0950422220932728>
- Cohen, A, & Sayag, G., (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296 – 307. [DOI:10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x](https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x)
- COSO (2013). *Internkontroll - et integrert rammeverk*. NIRF, Oslo.
- COSO (2017). *Enterprise Risk Management (ERM)– Integrating Strategy with Performance*, Durham 2017.
- COSO (2017). *Helhetlig risikostyring. Integrering med strategi og måloppnåelse*. Sammendrag.
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2013). *Veileder i interkontroll*.
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2016). *Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon*. Rapport 02/2016.
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2020). *Trenger vi internrevisjon*. <https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/veileder-trenger-vi-internrevisjon>
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2021). *Status og oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon 2016-2020*. [Status-og-oppsummering-av-statlige-virksomheters-vurdering-av-behovet-for-internrevisjon.pdf \(dfo.no\)](https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/status-og-oppsummering-av-statlige-virksomheters-vurdering-av-behovet-for-internrevisjon.pdf)
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2022). *Internrevisjon i staten* <https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/internrevisjon-i-staten>

- D'Onza, G., Selim, G.M., Melville, R., & Allegrini, M., (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19, 182-194. <https://doi.org/10.1111/ijau.12048>
- Drent, D. (2002). The quest for increased relevance: Internal auditors who successfully communicate and balance their needs and those of their clients can increase their relevance to the organization. *Internal Auditor*, 59(1).
- Finansdepartementet (2014). *Bruk av internrevisjon i staten. Utredning fra en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet, høsten 2013*. Rapport avgitt til Finansdepartementet 6. juni 2014
- Finansdepartementet (2020). *Internrevisjon i statlige virksomheter. Rundskriv R-117* <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv>
- Galvanize (2020). Four things internal audit should focus on during the COVID-19. <https://www.wegalvanize.com/audit/internal-audit-covid-19>
- Gibb S., (2014). Soft skills assessment: theory development and the research agenda. *International Journal of Lifelong Education* 33(4): 455–471
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015). Practice Guide: Creating an Internal Audit Competency Process for the Public Sector https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/PG%20Creating-IA-Competency-in-Public-Sector
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon*.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). *Veileder for risikostyringsfunksjonen*.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *The IIAs Three Lines Model: An Update on the Three Lines of Defense*
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2021). *Veileder for virksomhetsstyring*.
- Inyang, E.O., Inyang, OchiI.*, Efiog, E., J., Okoi, I., Nkiri, J., Umagu, Udemeobobng, B. & Adie, A. U. (2021). Modernization Of The Public Sector Internal Audit Function Following The COVID-19 Pandemic. *Nat. Volatiles & Essent. Oils*, 2021; 8(6): 4940- 4948. <https://www.nveo.org/index.php/journal/article/view/4367/3587>
- Jensen, Ø., (2015). Risiko og ansvar. *Magma*, 8/2015, 17-19. <https://old.magma.no/risiko-og-ansvar>
- Johannessen, J., Tufte, P.A. & Kristoffersen, L., (2006). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (3. Utgave). Abstrakt forlag.
- Joseph, D., Ang, S., Chang, R.H.L. & Slaughter, S., (2010). Practical intelligence in IT: assessing soft skills of IT professionals. *Communications of the ACM* 53(2): 149–154.
- Lehmann, D. & Thor, M., (2020). The next generation of internal audit: Harnessing value from innovation and transformation. *The CPA journal*. <https://www.cpajournal.com/2020/02/18/the-next-generation-of-internal-audit/>

- Malterud, K., (2013). *Kvalitative metoder i medisinsk forskning. En innføring* (3. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Piper, A., (2015). Auditing the Public Sector Managing Expectations, Delivering Results. *CBOK, The Institute og Internal Auditors (IIA), Ressearch Foundation.*
- Ramamoorthi, S., (2003). Internal Auditing: History, Evolution and Prospects. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.*
<https://ecommons.udayton.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1028&context=books>
- Regelverk for økonomistyring i staten (Det kongelige finansdepartement, 2021). Reglement for økonomistyring i staten). <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/statlig-okonomistyring/reglement-for-okonomistyring-i-staten/id438887/>
- Ruud, F., (2020). Trelinjeforsvarsmodellel - Trelinjemodellen? Oppdatering av en praktisk virksomhetsstyringsmodell for å organisere “god governance. *Handelshøyskolen BI, University of St. Gallen Sveits.*
- Ruud, F., & Bodenmann, J.M., Corporate Governance und Interne Revision. *Der Schweizer Trauhander 2001/6-7, s. 521-534*
- Safina, A. R., (2018). Internal control and audit of public sector organizations: Risk assessment. *Revista San Gregorio, (25), 151-157.*
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6841032>
- Sarens, G. & De Belde, I., (2007). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing, 10(3), 219-241.* DOI:[10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x](https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x)
- Schillemans, T., Twist, M., Steen, M. & Jong, I., (2018). New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government. *Public Money & Management, 38:7, 531- 534)* <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1527574>
- Seago, J., 2015. Delivering on the Promise. Measuring Internal Audit Value and Performance”. *CBOK, IIA.*
- Sourour, H. A., (2015). Critical Analysis of Internal Audit Independence: International Literature. *Journal of Research in Business, Economics and Management, 3(3), 214-222.* <http://scitecresearch.com/journals/index.php/jrbem/article/view/284>
- Stewart, J & Subramaniam N. (2010). Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Managagerial Auditing Journal Vol 25 no 4 328-360.* <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>

Vedlegg 1: E-post for å rekruttere respondenter

Invitasjon til deltakelse i intervjuundersøkelse: Hvordan bidrar internrevisjon til forbedring i statlige virksomheter?

Vi er to studenter ved handelshøyskolen BI som tar masterprogrammet *Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon* knyttet til studiet Executive Master of Management.

Vi har funnet din kontaktinformasjon i DFØs oversikt over statlige virksomheter med internrevisjon, og håper du kan delta i vår undersøkelse.

Undersøkelsen har som formål å bidra til mer kunnskap om internrevisjonens rolle i statlige virksomheters forbedringsarbeid, og vi ønsker i den forbindelse gjerne å høre dine erfaringer og meninger rundt dette i et intervju.

Intervju med den enkelte respondent vil gjennomføres enten fysisk eller via telefon/digitalt (litt avhengig av kapasitet og lokasjon) og vare mellom 30 – 45 minutter. Vi planlegger å gjennomføre intervjuene mellom 21. mars og 8. april og ferdigstille undersøkelsen medio mai 2022.

Resultatet fra intervjuene vil utgjøre datamateriale til vår prosjektoppgave. Vi vil anonymisere våre funn slik at ingen respondent kjennes igjen, verken som person eller i kraft av funksjon/stilling.

Dersom du ønsker å delta, kan du svare på denne e-posten. Vi vil kontakte deg som takker ja, for å avklare passende tidspunkt for intervju.

Vedlegg 2: Intervjuguide

Bakgrunn og erfaring

1. Hvor lenge har du jobbet med internrevisjon?
2. Hvor lenge har du jobbet med internrevisjon i nåværende virksomhet?

Overordnet om internrevisjon

3. Hvilket rammeverk/standarder for internrevisjon benyttes i virksomheten du jobber i?
4. Hvilke styrende dokumenter regulerer internrevisjonsfunksjonen?
5. Hva er internrevisjonens viktigste oppgaver, sett fra ditt ståsted?
6. Hvilke forventninger opplever du at overordnet ledelse har til internrevisjonen?
7. Har du registrert noen endrede forventninger over tid (avhengig av hvor lenge informant har hatt denne type rolle)?
8. Hvordan kan du som internrevisor både ha en uavhengig og rådgivende rolle?
9. Etter din vurdering, i hvilken grad benytter overordnet ledelse internrevisjonen som et verktøy for å sikre måloppnåelse?

Valg av områder for revisjon – prosess og involvering

10. Hvordan arbeider du med valg av områder for revisjon?
11. Hvordan er overordnet ledelse involvert i prosessen med å velge områder for revisjon?

Gjennomføring av revisjonsprosessen - rapporter, vurderinger og anbefalinger

12. Hvordan sikrer du tilstrekkelig kunnskap og kompetanse til å utføre ulike oppdrag?
13. Hvordan er tilgangen til relevant informasjon (tilgang til dokumenter, systemer, relevante personer etc.) som grunnlag for analyse og konklusjoner i det enkelte revisjonsoppdrag?
14. Hvordan opplever du kommunikasjonen og samarbeidet med øverste ledelse?
15. Hvordan samarbeides det med 1. og 2. linje?
16. Er ansvar og roller for virksomhetsstyring i 1. og 2. linje dokumentert, formalisert og implementert i virksomheten?
17. Hvem mener du er de viktigste målgruppene for internrevisjonens rapporter?

Implementering og oppfølging

18. Hvordan kommuniseres resultatene fra revisjon?
19. Hva tenker du er viktige forutsetninger for en vellykket implementering av tiltak (hva legger du vekt på)?
20. Hvordan opplever du at anbefalinger og beslutninger av tiltak etter revisjoner blir fulgt opp og implementert?

Vurdering av merverdi

21. Hvordan bidrar internrevisjonen til forbedring av prosessene for internkontroll, risikostyring og virksomhetsstyring?
22. Internrevisjonens mandat er at den skal tilføre organisasjonen merverdi. Etter din vurdering, hva er de største utfordringene knyttet til forbedringsarbeidet?
23. Etter din mening, hva må være på plass for at en virksomhet skal oppnå full nytte av 3. linjefunksjonen?
24. Hva mener du er de viktigste suksesskriteriene for at internrevisjonen skal være et nyttig verktøy for ledelsen?

Avrundning

25. Har du noe mer du ønsker å tilføye?