



# Handelshøyskolen BI

## MAN 50151 Governance; risikostyring, compliance og internrevisjon

Term paper 60% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	06-09-2022 09:00 CEST	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	26-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  10024  IN17  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Navn:

Ragnhild Aas, Heidi Michelsen, Simona Karaliunaite Storækre

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Oppfølging av tiltak etter revisjoner, finnes det suksesskriterier?		
<b>Navn på veileder *:</b>	Flemming Ruud		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	15
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	

ID-nummer: 0947705  
ID-nummer: 1083970  
ID-nummer: 1076611

# Prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

- Oppfølging av tiltak etter revisjoner,  
finnes det suksesskriterier? -

Eksamenskode og navn:

**MAN 50151 – Governance; risikostyring, compliance og  
internrevisjon**

Utleveringsdato:

06.09.2022

Innleveringsdato:

23.05.2023

Stuedsted:

BI OSLO

# Innholdsfortegnelse

<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>BAKGRUNN OG FORMÅL .....</b>	<b>1</b>
<b>PROBLEMSTILLING .....</b>	<b>3</b>
OPPGAVENS STRUKTUR.....	4
EMPIRISK KONTEKST.....	4
<i>Arbeids- og velferdsetaten</i> .....	4
<i>Utlendingsdirektoratet</i> .....	5
<i>Skatteetaten</i> .....	5
AVGRENSNING .....	5
TERMINOLOGI OG BEGREPER.....	6
<b>LITTERATUR OG HYPOTESER .....</b>	<b>7</b>
INTERNREVISJONENS FORMÅL, ROLLE OG STANDARDER FOR UTØVELSE.....	7
INTERNREVISJON I STATEN .....	10
TRELINJEMODELLEN – HVEM HAR ANSVARET FOR RISIKOHÅNDTERING? .....	11
PLANLEGGING, GJENNOMFØRING OG OPPFØLGNING AV REVISJONER .....	12
<i>Utarbeidelse av en årlig revisjonsplan</i> .....	12
<i>Planlegging og utførelse av et revisjonsoppdrag</i> .....	13
<i>Rapportering av resultater</i> .....	16
<i>Overvåking og oppfølging</i> .....	17
HYPOTESER.....	23
<b>METODE OG ANALYTISK TILNÆRMING .....</b>	<b>23</b>
FORSKNINGSDESIGN.....	23
INFORMANTER .....	24
DATAINNSAMLING .....	24
ANALYTISK TILNÆRMING .....	25
FREMGANGSMÅTE.....	26
FEILKILDER OG BEGRENSNINGER .....	26
RELIABILITET OG VALIDITET .....	27
<b>ANALYSE OG DISKUSJON .....</b>	<b>28</b>
<b>AVSLUTNING .....</b>	<b>38</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>40</b>
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>43</b>

## Sammendrag

Denne studien undersøker internrevisjonens rolle i å oppnå effektiv oppfølging av tiltak etter revisjoner. Temaet vekker interesse, ettersom det ikke foreligger forskning på dette området.

Vi har utført litteraturgjennomgang, og analysert eksisterende praksis i tre statlige internrevisjoner. På den måten har vi identifisert tre suksessfaktorer: involvering, forankring, og kommunikasjon. Disse faktorene er gjensidig avhengig av en positiv «tone at the top» og internrevisjonens «standing».

Med de nye internrevisjonsstandardene som er på høring bør også suksessfaktorene tas i betraktning for å styrke oppfølgingsprosessen. Studien tar sikte på å kunne være et bidrag for økt bevissthet rundt de suksessfaktorene vi har identifisert.

## Bakgrunn og formål

Denne prosjektoppgaven inngår som en del av Executive Master of Management studiet, Governance; risikostyring, compliance og internrevisjon ved Handelshøyskolen BI.

I løpet av de seneste årene har det oppstått flere store skandaler i offentlig sektor slik som EØS-skandalen i NAV, 22. juli-kommisjonens rapport, og fregatten Helge Ingstads havari. Arild Aspøy (2020) har gjennomgått rapportene knyttet til skandalene og peker på åtte underliggende årsaker. Blant disse faktorene fremstår mangel på kontroll som den mest betydningsfulle, og nevnes i ni av ti granskningsrapporter. Det finnes ulike årsaker til manglende kontroll, som kan manifestere seg på forskjellige måter.

Årsakene kan ifølge Aspøy (2020) blant annet være underlapping, et begrep som refererer til mangel på samarbeid og ansvarlighet mellom forskjellige enheter i organisasjonen, og blindspor som kan oppstå når organisasjonen ikke er bevisst sin egen manglende evne til å oppdage viktig informasjon (Aspøy, 2020).

Internrevisjonen skal blant annet bidra til evaluering og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance (IIA Norge, 2017, s. 5). På denne måten kan internrevisor bidra til å forebygge og håndtere skandaler i offentlig sektor.

Internrevisjonen i en virksomhet er virksomhetslederens redskap, rapporterer direkte til toppledelsen og skal opprettholde sin uavhengighet fra resten av virksomheten innenfor de områdene den reviderer (DFØ, 2023a).

Internrevisjonens primære formål er å «fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt» (IIA Norge, 2017, s. 5). Men hva sikrer at internrevisorens råd, bekreftelser og innsikt blir fulgt opp i virksomheten?

Vi bestemte oss tidlig for å undersøke nærmere hvordan internrevisjonen arbeider for å sikre en effektiv oppfølging av tiltak etter gjennomførte revisjoner. Den 18. januar 2023 tok vi kontakt med IIA Norge på e-post, og motivasjonen for studien ble vekket basert på deres svar. Det fremkom at implementeringen av tiltak ikke

alltid blir gitt samme prioritet som løpende håndtering av akutte situasjoner, samt at internrevisjonens anbefalinger ikke alltid blir betraktet i en bredere sammenheng med virksomhetens overordnede målsettinger, strategier og behov.

I litteraturen har vi funnet faktorer som kan påvirke og medføre utfordringer for implementering av tiltak. Under en revisjon kan avvik og svakheter bli avdekket, noe som indikerer behov for forbedringer. Vabo og Bjørnsrud (2013) fremhever at revisjonsfunn ofte kan bli oppfattet som ensidig fokusert på kontroll, og eventuelt oppleves som straff. En slik oppfatning av revisjonen kan skape hindringer i læringsprosessen for de som blir evaluert. I denne sammenheng understreker Vabo og Bjørnsrud (2013) betydningen av samarbeid og kommunikasjon mellom alle involverte parter, etablering av klare ansvarsfordelinger og tydelige målsettinger for å oppnå vellykket oppfølging av tiltakene.

For å bidra til merverdi, er det ifølge Vabo og Bjørnsrud (2013) en forutsetning at virksomhetene lærer av rapportene slik at viktige funn og anbefalinger i rapporten følges opp. Litteratur viser at det er betydelig dialog mellom internrevisjonen og den reviderte virksomheten, og kommunikasjon er en integrert del av revisjonsprosessen (Anderson et al., 2022; Moeller, 2016; Vabo & Bjørnsrud, 2013). Det er imidlertid begrensninger når det gjelder rutinemessig oppfølging av tiltak og gjentakende kontakt med den reviderte virksomheten (Vabo & Bjørnsrud, 2013). Det er derfor viktig å ha et system for oppfølging og evaluering på plass etter en revisjon for å sikre at internrevisjonen oppnår sitt formål og bidrar til merverdi (Vabo & Bjørnsrud, 2013).

I 1978 publiserte The Institute of Internal Auditors (IIA) et rammeverk for internrevisjon, som gradvis har oppnådd anerkjennelse som bransjens kvalitetsnorm internasjonalt (IIA Norge, 2017, s. 4). IIA Norge er et nasjonalt institutt av det globale The Institute of Internal Auditors (IIA Norge, 2017, s. 3), videre referert til som IIA. IIA har utgitt rammeverket, som i norsk sammenheng er kjent som Etiske Regler og Standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon (IIA Norge, 2017, s. 4). Direktoratet for forvaltning og økonomistyring fastslår at standardene er et hensiktsmessig førstevalg for de fleste statlige virksomheter (DFØ, 2022). Medlemmer av IIA aksepterer å følge standardene (IIA Norge, 2017, s. 4).

Det er nærliggende å anta at internrevisjoner som overholder rammeverkets faglige retningslinjer, vil legge grunnlaget for en effektiv oppfølging av tiltak og dermed bidra til å skape merverdi for virksomheten. Vi forutsetter at alle prosesstrinnene som beskrevet i rammeverket komplementerer hverandre. På denne måten bygger hvert prosesstrinn på hverandre, og utgjør til sammen en helhet som vil påvirke sluttresultatet. Vi antar derfor at det er nødvendig å ha en helhetlig tilnærming til revisjonsprosessen for å identifisere faktorer som kan bidra til suksessfull oppfølging av tiltakene. En helhetlig tilnærming innebærer å undersøke hvordan internrevisjonen utarbeider en årsplan, planlegger og utfører revisjoner, hvordan de identifiserer og rapporterer funn, samt hvordan de samhandler med interessentene i oppfølgingsprosessen. Gjennom en analyse av disse faktorene håper vi å identifisere suksessfaktorer som kan bidra til en effektiv og vellykket oppfølgingsprosess etter at revisjoner er utført.

### **Problemstilling**

I studien skal vi undersøke hvordan internrevisjonen kan sikre effektiv oppfølging av tiltak etter gjennomførte revisjoner. At tiltak iverksettes og følges opp antar vi er av stor betydning for at internrevisjonen skal bidra til merverdi og forbedring i virksomheten. I denne sammenheng har vi blitt informert av IIA-Norge at de ikke kjenner til tidligere forskning på området. Vi ønsker derfor å identifisere mulige suksesskriterier som kan belyse hva som skal til for at tiltak blir gjennomført som planlagt. Problemstillingen besvares ved å undersøke etterlevelsen av Etske Regler og Standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon, relevant litteratur samt at vi bygger på erfaringer fra NAV, UDI og Skatteetaten.

Vi benytter kvalitativ metode for å belyse faktorer som i praksis har vist seg å påvirke oppfølging av tiltak. Basert på informasjon fra de tre virksomhetene, har vi identifisert at håndteringen av oppfølging av tiltak varierer og at det innebærer utfordringer. IIA-Norge har også påpekt at de gjennom eksterne evalueringer har avdekket at mange internrevisjoner opplever oppfølging av tiltak som utfordrende, og at anbefalinger ikke alltid oppleves som viktig å følge opp av linjen.

Temaet for oppgaven er derfor relevant for forskning og kan gi verdifull innsikt både for de virksomhetene som studeres og for andre internrevisjoner i offentlig sektor. Problemstillingen som skal besvares i denne studien er:

*Hvordan kan revisjonsprosessen utføres for å sikre effektiv oppfølging av tiltak, og finnes det suksesskriterier kan bidra til at tiltakene blir gjennomført i tråd med intensjonen i revisjonsrapporten?*

### **Oppgavens struktur**

I oppgavens innledende del utforsker vi bakgrunn, formål og problemstilling for å gi en forståelse av problemstillingen som oppgaven skal besvare. Videre gir vi en overordnet beskrivelse av de tre virksomhetene som inngår i studien og utgjør den empiriske konteksten. Vi presenterer også avgrensninger, definerer viktig terminologi og begreper, samt gjennomgår relevant litteratur og hypoteser knyttet til problemstillingen. Deretter gir vi en grundig beskrivelse av den kvalitative metoden vi har benyttet i oppgaven. Vi analyserer og drøfter dataene som er samlet gjennom intervjuer i oppgavens analysekapitel. Til slutt deler vi våre refleksjoner om potensielle områder for videre forskning knyttet til oppfølging av revisjonstiltak.

### **Empirisk kontekst**

Vi har valgt tre statlige internrevisjoner som informasjonskilde i studien, og vi gir derfor en kort presentasjon av de tre virksomhetene.

### **Arbeids- og velferdsetaten**

Arbeids- og velferdsetaten (NAV) er underlagt Arbeids- og velferdsdepartementet. NAV forvalter en tredjedel av statsbudsjettet og det er per 01.01.2023 21.500 ansatte (Arbeids- og velferdsdirektoratet, 2023). Etaten har ansvaret for gjennomføringen av arbeidsmarkeds-, trygde- og pensjonspolitikken i Norge. Arbeids- og velferdsdirektoratet er kontaktpunkt for departementet, og har ansvar for å utvikle etaten slik at den kan nå fastsatte mål og møte fremtidige utfordringer mest mulig effektivt innenfor rammen av gjeldende regelverk, disponible ressurser og andre forutsetninger (Arbeids- og inkluderingsdepartementet, 2023). Internrevisjonen i NAV har 12 internrevisorer og er direkte underlagt Arbeids- og velferdsdirektøren.



## **Utlendingsdirektoratet**

Utlendingsdirektoratet (UDI) er underlagt Justis- og beredskapsdepartementet, og skal iverksette regjeringens flyktning- og innvandringspolitikk. UDI skal behandle søknader etter utlendings- og statsborgerloven og er et fagorgan på utlendingsfeltet. Målet er rask og riktig saksbehandling og omfattende engasjement for de mange enkeltmenneskene som kommer til Norge (Utlendingsdirektoratet, 2022). Det er cirka 960 ansatte i direktoratet (Utlendingsdirektoratet, 2022). Internrevisjonen i UDI har tre internrevisorer og er direkte underlagt direktøren.

## **Skatteetaten**

Skatteetaten er underlagt Finansdepartementet, og det er Skattedirektoratet som er kontaktpunkt ovenfor departementet (Finansdepartementet, 2020a). Etaten har i overkant av 7000 ansatte (Skatteetaten, u.å): Samfunnsoppdraget til Skatteetaten er formulert i Finansdepartementets proposisjon til Stortinget og lyder som følger: «Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet» (Finansdepartementet, 2020a). Etaten har et helhetlig ansvar for fastsetting, innkreving og kontroll av skatter og avgifter (Finansdepartementet, 2020a). Skatteetaten har tre hovedmål som innebærer at skatte- og opplysningspliktige etterlever skatte- og avgiftsreglene. At etaten sikrer brukerne tilgang til registerdata og informasjon med god kvalitet, og at samfunnet har tillitt til Skatteetaten. Internrevisjonen i Skatteetaten har seks internrevisorer og er direkte underlagt direktøren.

## **Avgrensning**

I studien har vi valgt å gjøre enkelte avgrensninger. For revisjonsoppdrag skilles det mellom rådgivningsoppdrag og bekreftelsesoppdrag. Det er tre hovedskiller mellom de to oppdragstypene; hovedhensikten med oppdraget, hvem som bestemmer tema og omfanget av oppdraget og hvem som er involvert (Anderson et al., 2022, s. 1–5). For rådgivningsoppdrag er hovedhensikten å gi råd og annen form for bistand. Det er to parter i oppdraget, internrevisor og oppdragsgiver og tema og omfang er avtalt med oppdragsgiver. (Anderson et al., 2022, s. 1–5; IIA Norge, 2017, s. 34).

Et bekreftelsesoppdrag innebærer en objektiv bevisvurdering for å gi en uavhengig vurdering av virksomhetens governance, risikostyring og kontroll (IIA Norge, 2017, s. 31). I et bekreftelsesoppdrag er det internrevisjonen som bestemmer tema for revisjon og omfanget. Oppdraget involverer tre parter; de reviderte, internrevisor og ledelsen som er avhengig av internrevisjonens vurdering og konklusjoner (Anderson et al., 2022, s. 1–5).

Vi har valgt å kun undersøke bekreftelsesoppdrag. Når vi i studien bruker begrepet revisjonsoppdrag er det derfor *bekreftelsesoppdrag* vi henviser til. Videre undersøker vi kun internrevisjon i statlig sektor. Det er flere særegenheter for internrevisjoner i offentlige virksomheter, og hva som kjennetegner disse vil bli redegjort for senere i studien.

### **Terminologi og begreper**

Noen begreper brukes ulikt i de ulike litteraturkildene. I denne delen gjennomgår vi sentrale begreper, og hvordan vi bruker de i studien.

*Risiko* defineres som «sannsynligheten for, og konsekvensen av at en hendelse som er egnet til å påvirke måloppnåelsen til en virksomhet, finner sted» (Anderson et al., 2022, s. 5-13 5-14). Direktoratet for forvaltning og økonomistyring definerer risiko som «forhold eller hendelser som kan inntreffe og påvirke oppnåelse av målsettinger negativt» (Senter for statlig økonomistyring, 2005). Risikobegrepet kan omfatte både oppside og nedside. I offentlig sektor er det ofte nedsidene det vises til i forbindelse med risiko. Oppgaven omhandler virksomheter i statlig sektor og vi bruker risikobegrepet slik det vanligvis brukes her.

*Observasjoner* beskrives i litteraturen som funn eller konklusjoner utledet fra et revisjonsoppdrag (Anderson et al., 2022, s. 12–18). Observasjoner er faktaopplysninger som avdekkes når man sammenligner kriterium (hva som bør eksistere) med de faktiske bevis som oppdages ved gjennomføring av et revisjonsoppdrag (hva som faktisk eksisterer). Når de faktiske bevisene stemmer overens med kriterium, betyr det at ingen avvik er blitt avdekket. Omvendt vil det være et avvik når det ikke er samsvar mellom et kriterium og de faktiske bevisene (Anderson et al., 2022).

*Anbefalinger* utarbeides på bakgrunn av internrevisors observasjoner og konklusjoner. Anbefalinger har som formål å korrigere avviket slik at de faktiske bevisene samsvarer med kriterium (Anderson et al., 2022, s. 12-8). Tiltak er handlinger som må iverksettes av ledelsen i den reviderte enheten for å korrigere kontrollsvakheter som blir avdekket under revisjonsoppdraget (Anderson et al., 2022).

Når det gjelder *suksessfaktorer* legger vi til grunn en språklig forståelse av ordlyden. Suksessfaktorer er betingelser for at tiltakene skal gjennomføres på en vellykket måte. Det motsatte kalles gjerne fallgruver eller risikofaktorer.

## **Litteratur og hypoteser**

I dette kapittelet vil vi beskrive hva som kjennetegner internrevisjon i staten og styringsmodell i statlige virksomheter. Vi vil gjengi relevant litteratur som behandler formålet og prinsippene som internrevisjonen arbeider etter. Deretter vil vi presentere trelinjemodellen, med spesielt fokus på risikohåndtering. Videre vil vi utføre en teoretisk gjennomgang av sentrale standarder som vi anser har betydning for implementeringen av tiltak og oppfølgingsprosessen.

Samtidig som vi skrev oppgaven, ble det av IIA utarbeidet et utkast til nye standarder for internrevisjonen. Vi vil ikke presentere detaljene i de foreslåtte endringene da de nye standardene er på høring og ikke har tredd i kraft ennå. Likevel vil vi avslutningsvis kommentere de nye kravene da disse legger opp til en mer omfattende oppfølgingsprosess enn det som følger av dagens krav.

### **Internrevisjonens formål, rolle og standarder for utøvelse**

Formålsbestemmelsen i standardene fastslår at aktivitetene til internrevisjonen må være rettet mot forbedring eller beskyttelse av organisasjonens verdier (IIA Norge, 2017, s. 5). Internrevisjonen skal avgi tre typer tjenester; risikobaserte og objektive bekreftelser samt råd og innsikt (Anderson et al., 2022).

IIA- standardene definerer internrevisjon slik:

Internrevisjon er en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsaktivitet som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsettinger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance (IIA Norge, 2017, s. 5).

Formålsbestemmelsen og definisjonen av internrevisjons funksjon skal også gi internrevisorer et grunnlag for å forstå sin egen rolle i organisasjonen (Anderson et al., 2022; Moeller, 2016).

Det framgår av IIA-standard 2000 at internrevisjonen må være ledet på en effektiv og hensiktsmessig måte for å sikre at den skaper merverdi for organisasjonen. IIA-standard 2100 understreker betydningen av at internrevisjonen må evaluere og bidra til forbedring av organisasjonens prosesser for governance, risikostyring og kontroll ved å anvende en systematisk, strukturert og risikobasert metode (IIA Norge, 2017, s. 21).

IIA-standardene tydeliggjør at både forbedring og merverdi er sentrale målsetninger for internrevisjonen. Det er også en utbredt forståelse blant internrevisorer i dag at deres rolle og bidrag er å fremme kontinuerlig forbedring og skape merverdi slik at organisasjonen ser nytte av internrevisjonens funksjon. I en undersøkelse gjennomført i 2015 svarte ledere av internrevisjoner fra ulike land at de anså bekreftelser (assurance) om effektiviteten av internkontrollsystemer som den mest verdiskapende aktivitet internrevisjon utførte i sine virksomheter (Seago, 2015).

Uavhengighet og objektivitet er en grunnleggende forutsetning for en effektiv internrevisjon. IIA-standard 1100 sier at internrevisjonen må være uavhengig og at en internrevisor må være objektiv i sitt arbeid (IIA Norge, 2017, s. 11). En revisor skal opptre som en uavhengig part i et trepartsforhold. Trepartsforholdet bygger på prinsippal-agent teori som sier at verdiskapningen til en revisor ligger i å

redusere risikoen for at oppdragsgiver (prinsipal) mottar feilaktig, eller asymmetrisk, informasjon fra revisjonsobjektet (agenten) (Finansdepartementet, 2013, s. 23) En uavhengig og objektiv internrevisjonsfunksjon vil sikre at oppdragsgiver får korrekt informasjon om revisjonsobjektets oppførsel og måloppnåelse (Finansdepartementet, 2013, s. 23).

Videre skal internrevisorer utøve sitt yrke i tråd med etiske regler (Code of Ethics), som er en del av IIA-standardene (IIA Norge, 2017, s. 4). De etiske reglene representerer kjerneverdier som internrevisorer må etterleve for å få tillit fra virksomheten og styret (Anderson et al., 2022). Av de etiske reglene framgår det at internrevisorer skal følge fire hovedprinsipper; integritet, objektivitet, konfidensialitet og kompetanse.

De etiske reglene fastslår at «integriteten til internrevisorer etablerer tillit og er følgelig basisen for at deres vurderinger kan stoles på» (IIA Norge, 2017, s. 7). Integritetsprinsippet innebærer at en internrevisor skal følge gjeldende lover og regler, og respektere de etiske reglene og verdiene til virksomheten for å få tillit og respekt fra styret som er nødvendig for utøvelsen av internrevisjonens funksjon (Anderson et al., 2022). Objektivitetsprinsippet sier at internrevisorer opptrer upartisk og objektivt når de innhenter, evaluerer informasjon og presenterer rapporter om en aktivitet eller en prosess (IIA Norge, 2017, s. 7). Objektivitet krever at internrevisorer må unngå interessekonflikter og å bli påvirket av personlige relasjoner (Anderson et al., 2022, s. 2–9). Konfidensialitetsprinsippet krever at internrevisorer ikke utgir informasjon som de har mottatt i forbindelse med sitt arbeid. Ledelsen må ha tillit til at informasjonen som blir utgitt til internrevisjon for gjennomgang blir behandlet fortrolig (Anderson et al., 2022, s. 2-9). Kompetanseprinsippet innebærer at internrevisorer må besitte nødvendig kompetanse og kontinuerlig arbeide med å forbedre sin kunnskap og holde seg oppdatert (Anderson et al., 2022, s. 2-9).

Som tidligere nevnt utgjør ett av de viktigste målene til internrevisjonen å tilføre virksomheten merverdi og fremme kontinuerlig forbedring. For at internrevisjonen skal nå målet, må styret ha tillit til at internrevisjonsfunksjon utøves av personer som har integritet og at de er objektive når de utfører sitt arbeid. Styret må videre ha tillit til at internrevisorer besitter den nødvendige

kompetansen og overholder prinsippet om konfidensialitet (Anderson et al., 2022).

### **Internrevisjon i staten**

Hvorvidt en statlig virksomhet skal ha en internrevisjon reguleres av Finansdepartementet rundskriv R-117 som stiller krav til at til «alle virksomheter med samlede utgifter eller samlede inntekter over 300 mill. kroner, skal vurdere om de bør bruke internrevisjon» (Finansdepartementet, 2020b).

Internrevisjonene som er kilder til informasjon i oppgaven, er alle en del av statsforvaltningen. De har det samme overordnede verdigrunnlaget, og etatene forvalter felleskapets ressurser. Fornyings- og administrasjonsdepartementet skriver i (St.meld. nr. 19 (2008-2009), s. 29) at statsforvaltningen må baseres på grunnleggende verdier som har sin opprinnelse i de demokratiske og rettslige tradisjonene i Norge. Verdiene formuleres ved at offentlig forvaltning skal fremme demokrati, rettssikkerhet, faglig integritet, og effektivitet (St.meld. nr. 19, 2008-2009, s.29).

Ifølge departementet henger dette sammen med at statsforvaltningen utøver makt. Dersom statsforvaltningen ikke er forankret i disse verdiene, vil legitimiteten og dermed den politisk- administrative styringskjeden kunne forringes. Forvaltningen må derfor stadig utvikle og fornye seg, samtidig som den tar til seg nye samfunnsutfordringer i henhold til de grunnleggende verdiene (St.meld. nr. 19, 2008-2009, s.30).

Statlige virksomheter har en egen styringsmodell som private aksjeselskaper ikke må forholde seg til. Statlige internrevisjonsfunksjoner må ta hensyn til den styringsmessige sammenhengen de skal operere i. Et statlig forvaltningsorgan er ikke et eget rettssubjekt, men en del av staten som «juridisk person». Det er statsråden som har ansvar for at virksomheten drives innenfor rammene satt av Stortinget, samtidig som virksomhetsleder er internrevisjonens oppdragsgiver (DFØ, 2023a; Singsaas, 2022). Departementet er etatsstyrer og har et overordnet ansvar for at de underliggende virksomhetene har forsvarlig styring og kontroll. Departementet må bygge på virksomhetens interne styring og kontroll når det utøver sitt kontrollansvar, men departementet er ikke et styre eller en eier for

underliggende virksomheter, selv om de ivaretar noen av de samme funksjonene (DFØ, 2023a).

Internrevisjonen i staten må i tillegg til den statlige styringsmodellen også forholde seg til Riksrevisjonen, tilsyn, kontrollorgan, offentlighetsloven, og en rekke andre nasjonale og internasjonale lover og regler (DFØ, 2023a).

### **Trelinjemodellen – hvem har ansvaret for risikohåndtering?**

Trelinjemodellen har over tid blitt anerkjent som en beste praksis for hvordan et helhetlig og effektivt styringssystem kan struktureres og operasjonaliseres, samt for å organisere styring og rapportering (Ruud, 2020). For denne studien er modellen relevant nettopp fordi den beskriver hvordan ansvaret for internkontroll og risikostyring kan fordeles og håndteres i en virksomhet. Modellen kan derfor også være av betydning for å belyse internrevisjonens rolle i oppfølgingen av tiltak.

Trelinjemodellen gir en oversikt over funksjoner og aktiviteter i forbindelse med risikostyring, intern styring og kontroll, compliance og andre funksjoner i tillegg til internrevisjonen og viser hvordan disse funksjonene kan forholde seg til hverandre (Ruud, 2020). Linjene representerer i modellen de ulike funksjonene i en virksomhet som bidrar i håndteringen av risiko.

I den første linjen er de verdiskapende funksjonene i virksomheten, hvor kontrollmekanismene er integrert i de operasjonelle forretningsprosessene (Ruud, 2020). Førstelinjen er ansvarlig for utformingen og implementering av risikoreduserende kontroller og tiltak i egne arbeidsprosesser. Førstelinjen omfatter også ledelsen, som har ansvar for å utforme, gjennomføre og følge opp ulike tiltak for å oppnå god styring og kontroll innenfor sitt ansvarsområde (IIA, 2020; Ruud, 2020).

I andrelinjen er de funksjonene som overvåker og følger opp risiko. Andrelinje skal støtte førstelinjen med tilleggskompetanse og gjøre uavhengige vurderinger i saker som krever dette uten å ta på seg driftsansvar. Funksjoner i andrelinjen kan for eksempel være innenfor compliance, internkontroll eller risikostyring.

Tredjelinjen er den eneste prosessuavhengige aktiviteten (Ruud, 2020), som vurderer hvor effektiv og hensiktsmessig den etablerte og gjennomførte styringen og kontrollen i første- og andrelinjen er (DFØ, 2023b). Tredjelinjen skal gi uavhengig bekreftelse til ledelsen og styret, og er det vi kjenner som internrevisjonen (IIA Norge, 2017).

Trelinjemodellen fokuserer på ideen om et helhetlig styresystem, og er tilpasset til den nyere utviklingen av risikostyring, og da særlig til ideene i rammeverket til COSO ERM (COSO, 2017). Modellen appellerer til det felles ansvaret de tre linjene har for å håndtere risiko på en slik måte at virksomheten når sine mål. Søkelyset er derfor på koordinering mellom de tre linjene og koordinering av bedriftsaktiviteter med interessene til interessentene, som merverdien kommer fra (Ruud, 2020).

Synet på at risikohåndtering skjer i første og andre linjen deles også av Anderson et al (2022). Under utsagnet «do it right the first time» vil det være tilrådelig at risikoreduksjonen først og fremst skjer innenfor de to første linjene. Ledelsen i første linje har også det primære ansvaret for å etablere et effektivt system for internkontroll, inkludert oppfølgingsaktiviteter (Anderson et al., 2022, s. 6–14; Ruud, 2020).

### **Planlegging, gjennomføring og oppfølging av revisjoner**

Hvordan en revisjonsprosess skal planlegges, gjennomføres og følges opp framgår av IIA-standardene, og hva som er beste praksis belyses ytterligere av litteratur på området. Vi vil redegjøre for revisjonsprosessen, se på hvordan tiltak skal følges opp samt gjennomgå internrevisjonens oppfølgingsansvar etter revisjoner.

### **Utarbeidelse av en årlig revisjonsplan**

IIA-standard 2010 gjelder planlegging og utarbeidelse av en årlig revisjonsplan. Det framgår av standarden at leder av internrevisjonen må utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonen, i samsvar med organisasjonens målsetninger. Når revisjonsplanen utarbeides, skal innspill fra toppledelse og styret vurderes (IIA Norge, 2017, s. 19).

Leder av internrevisjonen må konsultere toppledelsen og styret for å få en forståelse av organisasjonens strategier, målene for organisasjonen, relaterte



risikoer og risikostyringsprosesser. I tillegg bør planprosessen involvere alle ledelsesnivåer for å sikre at planene er forstått og forankret i virksomheten. Planen må gjennomgås, og i den grad det er nødvendig må den justeres (Anderson et al., 2022; IIA Norge, 2017, s. 19).

Årsplanen er basert på en overordnet risikovurdering som gjennomføres av internrevisjonen i tillegg til drøftinger av risikobildet mellom virksomhetsleder og internrevisjonssjefen (Finansdepartementet, 2013, s. 47; IIA Norge, 2017, s. 19). En årsplan bør treffe på de risikoene virksomheten opplever å stå ovenfor, og de risikoene som må håndteres for at virksomheten skal nå sine målsetninger (Anderson et al., 2022). Resultatet av arbeidet med en årsplan bør være revisjoner som kan gi et svar på hvor hensiktsmessig virksomheten håndterer de risikoene som kan påvirke måloppnåelse og identifisere forbedringsmuligheter.

Det bør etterstrebes å tillegge internrevisjonssjefens synspunkter stor vekt, og internrevisjonen bør også delegeres tilstrekkelig myndighet til å kunne omprioritere oppgaver i den utstrekning det vurderes som hensiktsmessig ut fra risikoforhold i virksomheten (Finansdepartementet, 2013, s. 47).

Ifølge Finansdepartementet (2013) er det virksomhetslederen (oppdragsgiver) som skal godkjenne internrevisjonsplanen, mens internrevisjonssjefen har ansvar for å fastsette prioriteringene i planen i samsvar med organisasjonens mål. Når årsplanen er utarbeidet, påhviler det internrevisjonssjefen å presentere planen for ledelsen.

### **Planlegging og utførelse av et revisjonsoppdrag**

God planlegging er nøkkelen til en vellykket gjennomføring av prosjekter, og IIA-standard 2200 gir rammer for planlegging av et revisjonsoppdrag. Det skal utarbeides en plan for hvert oppdrag og planen skal inkludere oppdragets målsetninger, omfang, tidspunkt for gjennomføring og ressurser. Planen må også ta hensyn til de strategier, mål og risikoer som er relevante for oppdraget (IIA Norge, 2017).

Implementation Guides utgitt av IIA viser til at det i planleggingsfasen bør vurderes om oppdraget gir merverdi og bidrar til forbedring av governance, risikostyring og

kontrollprosessene på det reviderte området. Det framheves at internrevisjon bør ha en forståelse av interessentenes forventninger til oppdraget, og for å sikre etterlevelse av IIA-standard 2200 anbefales det at det kommuniseres med de reviderte om formålet med oppdraget og omfanget av det (IIA, 2019, s. 142–145).

I den innledende fasen av et revisjonsoppdrag er det viktig for internrevisoren å oppnå en forståelse av det området som skal revideres. Dersom internrevisoren ikke har tilstrekkelig kunnskap er det en potensiell risiko for at målet med revisjonsoppdraget ikke nås (Anderson et al., 2022).

IIA-standard 2300 handler om hvordan et revisjonsoppdrag skal utføres. Det framgår at internrevisor må identifisere tilstrekkelig, pålitelig, relevant og nyttig informasjon for å sikre at målene med oppdraget nås. Med dette forstås at informasjonen som en revisjon bygger på skal være faktabasert, adekvat og overbevisende. Informasjonen skal støtte opp om observasjoner og anbefalinger, og være i samsvar med målsetningene for oppdraget (Anderson et al., 2022; IIA Norge, 2017, s. 26).

Når en revisjon gjennomføres, må funn og observasjoner klassifiseres for å si noe om betydningen av observasjonene. Anderson et al. (2022, s. 15–30) klassifiserer risikonivået etter hvorvidt observasjonen anses som ubetydelig, vesentlig eller kritisk. Det kan være ulike framgangsmåter for å foreta en klassifisering av observasjoner, men ofte blir anerkjente rammeverket, som for eksempel COSO, brukt som verktøy. Fordelen med å bruke et rammeverk for klassifisering av funn er at konklusjonene i en revisjon er etterprøvbare (Anderson et al., 2022). At det gjøres en tilstrekkelig klassifisering av funnene i en revisjon bidrar også til etterlevelse av IIA-standard 2330 som sier at internrevisorer må dokumentere tilstrekkelig, pålitelig, relevant og nyttig informasjon for å understøtte oppdragsresultater og konklusjoner.

Kommunikasjon er en integrert del av, og en vesentlig faktor i et revisjonsoppdrag. Moeller (2016) peker på at kommunikasjon er viktig gjennom hele revisjonsprosessen. Effektiv kommunikasjon trekkes fram som en avgjørende faktor for at en internrevisjon lykkes. Når misforståelser, konflikter eller uenigheter oppstår, eller hvis revisjonsanbefalinger ikke blir forstått riktig, vil en

årsaksanalyse ofte peke på kommunikasjon som en sentral del av problemet (Moeller, 2016). Synet på viktigheten av kommunikasjon støttes også av Johannessen og Rosendahl (2010) hvor de oppgir at mangelfull og utilstrekkelig kommunikasjon er den mest fremtredende utfordringen og problemet som rapporteres i gjennomføring av prosjekter. På den annen side, når kommunikasjonen fungerte på en effektiv måte, hadde den størst påvirkning på resultatene (Johannessen & Rosendahl, 2010).

Intern kommunikasjon spiller også en strategisk rolle, spesielt i perioder med betydelige og raske endringer. Kommunikasjon bidrar til å redusere usikkerhet og opprettholde motivasjon blant de involverte (Olaisen et al., 2018). I tillegg har gruppers deltakelse i avgjørelser vist seg å skape en opplevelse av eierskap eller forankring til endringsforslag og avgjørelser (Parslow, 2016). Dette eierskapet øker muligheten for å få gjennomført endringer etter at de er besluttet.

Anderson et al. (2022) deler kommunikasjon i en revisjon inn i to kategorier: formell og uformell. Den uformelle kommunikasjonen kjennetegnes av at den skjer ved blant annet fysiske møter, ulike typer konferansesamtaler, arbeidsgrupper, og e-post. Den løpende uformelle kommunikasjonen skjer vanligvis mellom internrevisor og ledelsen for den reviderte enheten, og er ofte knyttet til observasjoner som ikke er av avgjørende betydning (Anderson et al., 2022, s. 15-31).

Formålet med uformell kommunikasjon i forbindelse med et revisjonsoppdrag er å diskutere observasjoner i sanntid etter hvert som de blir identifisert. Løpende kommunikasjon sikrer at fakta er korrekt og legger til rette for dialog rundt forbedring av observasjoner. Det sikrer også at de reviderte blir oppmerksomme på eventuelle svakheter så tidlig som mulig, og øker sannsynligheten for en god løsning (Anderson et al., 2022). I tillegg sikrer god kommunikasjon at observasjoner og konklusjoner i en revisjon samsvarer med virkeligheten. Det kan også gjøres en avsluttende sjekk for å forhindre misforståelser, hvor også ledelsen kan få presentert sine tanker og eventuelle tiltak eller handlingsplaner for å forbedre svakheter som har blitt avdekket (Anderson et al., 2022).

## Rapportering av resultater

Rapportering av resultater og gode anbefalinger er noe av de viktigste en internrevisor gjør (Moeller, 2016, s. 301). I henhold til IIA-standard 2400 skal revisjonsresultater rapporteres, men rapportering av resultater er en kompleks prosess og det stilles flere krav til kvalitet i rapporteringen (Anderson et al., 2022). I den forbindelse vil vi redegjøre for de mest sentrale standardene for rapportering av resultater etter en revisjon.

Rapporteringen ifølge IIA-standard 2410 må omfatte oppdragets målsetninger, omfang og resultater (IIA Norge, 2017, s. 27). Resultater fra en revisjon formidles skriftlig i en revisjonsrapport (Anderson et al., 2022). I henhold til IIA-standard 2420 framgår det at rapporteringen må være nøyaktig, objektiv, klar, konsis, konstruktiv, fullstendig og rettidig (IIA Norge, 2017, s. 28).

Kommunikasjon av resultater er særlig viktig i bekreftelsesoppdrag fordi resultatene skal brukes av andre enn internrevisor (Anderson et al., 2022). Om kommunikasjonen med de reviderte foregår formelt, uformelt, eller begge deler beror på en konkret vurdering av risikonivået på observasjonene (Anderson et al., 2022, s. 15-31). Resultater av en revisjon kan kommuniseres på ulike måter, men de endelige resultatene skal, henhold til IIA- standard 2440, rapporteres til de som er omfattet av revisjonen. I en revisjonsrapport bør internrevisjonen både presentere observasjoner og samtidig gi anbefalinger. Anbefalingene gir de som blir revidert bistand til egnede måter å forbedre de svakhetene som er påpekt av internrevisjonen (Anderson et.al 2022).

Mange internrevisjoner velger å gradere resultatene etter en revisjon. Det brukes ofte et formelt rangeringssystem som kan si noe om alvorligheten av observasjonen i en revisjon. Et slikt rangerinssystem kan eksempelvis være numerisk eller etter farger. Det er likevel ikke alle som har et system for å gradere resultatene, ofte med begrunnelsen at det påvirker forholdet mellom internrevisjonen og resten av virksomheten. Det er varierende syn på om det er hensiktsmessig å unnlate å gradere resultater. Anderson et. al (2022, s. 15–23) mener en gradering er den beste praksisen, og at det bør brukes en enkel og forståelig gradering i rapportene for å hjelpe mottakerne å skille ut de kritiske rapportene som krever umiddelbar handling fra ledelsen.

## Overvåking og oppfølging

Etter at internrevisoren har utarbeidet revisjonsrapporten, påhviler det den reviderte enheten å iverksette korrigerende tiltak innen en gitt frist (Anderson et al., 2022, s. 15-29). Det er imidlertid ikke tilstrekkelig for internrevisoren å kun avlevere rapporten til den reviderte enheten, og internrevisjonens rolle ikke er avsluttet på dette tidspunktet. I henhold til standardene har lederen av internrevisjonen en plikt til å "etablere og vedlikeholde et system for å følge opp hvordan resultater som er blitt rapportert til ledelsen, blir håndtert" (IIA, 2017, s. 30).

COSO-rammeverket er et veiledende rammeverk og beste praksis for internkontroll. I henhold til rammeverket, er internrevisjon en integrert del av den femte komponenten, oppfølgingsaktiviteter (monitoring activities) (COSO, 2013). I 2009 utarbeidet COSO en veiledning for oppfølging av internkontroll som organisasjoner kan anvende i implementering av oppfølgingsprosesser (COSO, 2009). Veiledningen kan, utover å være et verktøy for ledelsen, også være til hjelp for internrevisorer som arbeider med å utvikle et oppfølgingsystem for overvåking av implementering av tiltak (Anderson et al., 2022, s. 15-31).

Ifølge COSO utføres oppfølgingsprosedyrer for å evaluere i hvilken grad internkontrollsystemet fungerer hensiktsmessig med tanke på å håndtere eller redusere risikoer som er identifisert og knyttet til organisasjonens målsettinger (COSO, 2009, s. 12). Oppfølgingsplikten innebærer en rekke aktiviteter for overvåking av fremdrift, som er nærmere beskrevet i IIA-standardene. Anderson et al. (2022, s. 15-29) henviser i denne sammenheng til tre standarder som er tett knyttet til oppfølgingsplikten:

- Utøvelsesstandard 2500
- Implementeringsstandard 2500. A1
- Utøvelsesstandard 2600

IIA-standard 2500 – overvåking av framdrift fastslår at:

Leder av internrevisjonen må etablere og vedlikeholde et system for å følge opp hvordan resultater som er blitt rapportert til ledelsen, blir håndtert (IIA Norge, 2017, s. 30).

Implementeringsstandard 2500. A1 på sin side «utvider» denne utøvelsesstandarden ved å spesifikt beskrive de kravene som gjelder for bekreftelsestjenestene:

Leder av internrevisjonen må etablere en oppfølgingsprosess for å følge opp og sikre at ledelsens tiltak blir tilfredsstillende implementert eller at toppledelsen har akseptert risikoen forbundet med å unnlate å iverksette tiltak (IIA Norge, 2017, s. 30).

Som det går frem av standardene retter kravene seg primært til lederen av internrevisjonen. Bruken av ordet «må» i standarden angir at kravet er ubetinget og dermed obligatorisk for etterlevelse (IIA Norge, 2017, s. 9). Lederen av internrevisjonen har derfor en ubetinget forpliktelse til å etterleve disse standardene, i tråd med ordlyden.

I løpet av et revisjonsoppdrag velger ledelsen for den reviderte enheten ofte å enten forplikte seg til å iverksette tiltak for å redusere risiko eller å akseptere risikonivået (Anderson et al., 2022, s. 15-29).

Som påpekt i standard 2500. A1 må leder av internrevisjonen etablere en oppfølgingsprosess som har til hensikt å overvåke tiltakene, og bekrefte overfor oppdragsgiver om tiltakene er iverksatt etter planen (Anderson et al., 2022 s. 15-30). Dette skyldes at en observasjon ikke kan anses som forbedret før internrevisjonen har bekreftet at den tidligere manglende kontrollen fungerer effektivt og at risikoen dermed er redusert til det nivået som virksomheten har vurdert som akseptabelt (Anderson et al., 2022).

Implementation Guides poengterer at for å oppfylle standard 2500, bør lederen av internrevisjonen først avklare med styret og toppledelsen i hvilket omfang de forventer at internrevisjonen skal overvåke fremdriften (IIA, 2019, s. 195).

I tråd med veilederen (COSO, 2009, s. 17) er det flere faktorer som kan påvirke beslutning om type, tidspunkt og omfang av oppfølging. Spesielt nevnes organisasjonens størrelse og kompleksitet. Videre beskriver rammeverket at også form og omfang av dokumentasjon kan variere avhengig av organisasjonens størrelse.

Dette kan tilskrives det faktum at i mindre organisasjoner, kan ledelsen og styret ha mindre behov for omfattende dokumentasjon for å trekke konklusjoner om kontrollenes effektivitet. Dette er spesielt tilfelle når toppledelsen og styret har direkte kunnskap om hvordan internkontrollsystemet fungerer (COSO, 2009, s. 16). Større organisasjoner vil derimot ha mindre direkte kunnskap om internkontrollen på toppledelses- og styrenivåene. I takt med organisasjonens størrelse vil behovet for mer formell dokumentasjon av oppfølgingen derfor øke (COSO, 2009, s. 16).

Ifølge Implementation Guides utgitt av IIA er det anbefalt at leder av internrevisjonen utvikler en grundig forståelse av hvilken type informasjon og detaljnivå som forventes av styret og toppledelsen i forbindelse med oppfølgingen av revisjonsresultater (IIA, 2019, s. 194). Forutsatt at toppledelsen mener at regelmessig oppfølging av fremdriften i tiltakene er nødvendig, vil det generelt være hensiktsmessig å konsultere ledelsen for det reviderte området for å få innspill til å skape et effektivt oppfølgingssystem (IIA, 2019, s. 195).

Det anbefales at leder for internrevisjonen innhenter erfaringer og innspill fra andre ledere av internrevisjonen og compliance funksjoner. Innspillene kan bidra til å identifisere vellykkede praksiser, som igjen kan forbedre den regelmessige oppfølgingen av fremdriften i tiltakene (IIA, 2019, s. 194).

Følgende temaer kan diskuteres i forhold til oppfølgingssystemet: bruk av teknologi og automatisering, overvåking av alle eller kun høyrisiko observasjoner, frekvens, omfang og format for rapportering, samt vanlig tidspunkt for bekreftelse

av tiltaks effektivitet (IIA, 2019, s. 195). Disse diskusjonene kan inkludere ledere innenfor internrevisjon og compliance-funksjoner, i tillegg til leder av internrevisjonen og toppledelsen (IIA, 2019, s. 195)

Oppfølgingsprosessen kan utformes som enten en omfattende eller en enkel prosess (IIA, 2019, s. 195). Beslutningen om hvilken tilnærming som bør velges avhenger av en rekke faktorer, inkludert størrelsen og kompleksiteten til virksomheten samt dens evne til å effektivt følge opp tiltak (IIA, 2019, s. 195). Leder av internrevisjonen må utøve faglig skjønn for å bestemme tidspunktet for overvåking av tiltakene og rapporteringsformatet, avhengig av forventningene satt av styret og toppledelsen (IIA, 2019, s. 195).

Noen ledere av internrevisjonen velger å etablere kvartalsvis oppdateringer fra den reviderte enheten angående statusen til tiltakene. Andre utfører periodisk oppfølgingsrevisjon for å overvåke kvaliteten på tiltak som anses å være kritiske. En slik revisjon bør utføres med samme planlegging, utførelse og rapportering som ved andre revisjonsoppdrag (Anderson et al., 2022, s. 15–31). Oppfølgingen kan også inkorporeres i fremtidige revisjoner. Enkelte rapporterer status for hver observasjon og revisjon detaljert, mens andre bare rapporterer observasjoner som anses å ha en høy risiko (IIA, 2019, s. 195).

Valg av tilnærming for oppfølging av tiltak avhenger av flere faktorer, blant annet risikonivået og tilgjengeligheten av ressurser (IIA, 2019, s. 195).

I denne sammenhengen fremhever COSO at:

Man kan øke effektiviteten og oppfølgingen ved å knytte den til resultatene fra risikovurderingen. Denne koblingen gjør evalueringsansvarlige i stand til å konsentrere oppfølgingen om kontroller som retter seg mot relevante risikoer knyttet til organisasjonens målsettinger (COSO, 2009, s. 8).

Anderson et al. (2022, s. 15–30) påpeker også at risikonivået av observasjonene er et avgjørende moment når det gjelder graden av oppfølging som bør gjennomføres på tiltakene. I tillegg påpeker forfatterne betydningen av å ta hensyn til hvilken type observasjon som er identifisert, og tidsrammen for når tiltaket ble anbefalt.



Disse faktorene er viktige for å tilpasse oppfølgingsprosessen (Anderson et al., 2022, s. 15-30).

Differensieringen i risikovurdering som beskrevet av COSO (2009, s. 9) der risikoer som ikke har en vesentlig påvirkning på organisasjonens målsettinger kan være av mindre betydning, kan ha betydning for ressursprioritering. Et eksempel på dette kan være kontroller som reduserer risikoen for tyveri fra et lager, som kan ligge under ansvarsområdet til en butikkleder i en butikkjede og dermed ikke nødvendigvis krever administrerende direktørs hyppige oppmerksomhet. Ved å fokusere på risikoer som faktisk påvirker organisasjonens mål og strategier, kan man dermed effektivt prioritere ressurser og fokus i oppfølgingsprosessen (COSO, 2009, s. 9).

Videre beskrives det i (IIA, 2019 s. 195) at leder av internrevisjonen bør utvikle et system som er i stand til å fange opp viktige observasjoner og status på tiltakene, uavhengig av omfanget av oppfølgingsprosessen. Metodikken for tilpasning kan variere mellom ulike internrevisjonsfunksjoner. Løpende oppfølging kan støttes av teknologi og systemer som kan bidra til å evaluere tiltakene og automatisere prosesser (COSO, 2009, s. 12; IIA, 2019, s. 195).

Oppfølgingen av internkontrolltiltak blir vanligvis gjennomført ved at internrevisjonen kjøper eller utvikler ulike former for systemstøtte som har evne til å spore, overvåke og rapportere resultatene, ifølge Implementation Guides (IIA, 2019, s. 195). Status på tiltakene blir systematisk oppdatert i dette systemet, basert på tilbakemeldinger fra ledelsen i den reviderte enheten. Både internrevisjonen og de reviderte bør ha tilgang til systemet.

Oppfølgingsrapportene kan utformes på en oppsummerende måte, som inkluderer en statistisk oversikt over andelen tiltak som er gjennomført eller ikke (IIA, 2019, s. 195). For å sikre at tiltakene faktisk blir iverksatt, bør internrevisjonen opprettholde regelmessig kommunikasjon med ledelsen i den enheten som skal iverksette tiltakene. Dette gir internrevisjonen en løpende bekreftelse på at tiltakene blir håndtert tilfredsstillende (Anderson et al., 2022).

Ut over å rapportere om tiltakene er utført, kan leder av internrevisjonen i tillegg bli bedt om å rapportere hvorvidt tiltaket har bidratt til positiv forbedring i virksomheten. Blant annet om utviklingen av virksomheten er i tråd med strategien, og tilfører merverdi. Denne type rapportering anses som god praksis (IIA, 2019, s. 195).

Ifølge Anderson et al. (Anderson et al., 2022, s. 15–30) bør oppfølgingsprosessen være dokumentert i internrevisjonshåndboken, og statusrapporter utarbeides vanligvis for toppledelsen og styret (IIA, 2019, s. 195). Det anbefales videre at oppfølgingen av tiltakene dokumenteres og lagres i internrevisjonens arbeidspapirer, slik at de kan benyttes som grunnlag for neste revisjon av samme område. Dette er i tråd med beste praksis (Anderson et al., 2022).

Som tidligere nevnt, har IIA-Standard 2600 en viktig rolle i oppfølgingsprosessen. Standarden omhandler rapportering av aksept av risikoer og pålegger lederen for internrevisjonen en plikt - beskrevet som en "må"-tilnærming (IIA Norge, 2017, s. 30) - til å drøfte med toppledelsen i tilfeller hvor lederen for internrevisjonen mener at ledelsen har godtatt et risikonivå som kan være uakseptabelt for organisasjonen.

I henhold til IIA-standard 2600 pålegges lederen for internrevisjonen å rapportere til øverste ledelsesnivå i organisasjonen i tilfelle av uenighet mellom lederen for internrevisjonen og linjeledelsen om akseptabelt risikonivå. Standarden krever videre at dersom dette forholdet ikke blir avklart med toppledelsen, er leder av internrevisjonen forpliktet til å rapportere det videre til styret (IIA Norge, 2017, s. 30). Hensikten med denne rapporteringen er blant annet å sikre at organisasjonen tar ansvar for risikoer og iverksetter nødvendige tiltak for å beskytte virksomheten mot potensielle trusler.

Ifølge Anderson et al. (2022, s. 15–30) gjør tolkningen av standarden det klart at leder av internrevisjonen har ansvar for å rapportere om aksept av risikoer, uavhengig av situasjonens art. Tolkningen av standarden fastslår at identifisering av risikoer som ledelsen har akseptert kan observeres gjennom bekreftelses- eller rådgivningsoppdrag, oppfølging av tidligere gjennomførte oppdrag eller andre metoder (IIA Norge, 2017 s. 30).

Videre fastslår standarden at lederen for internrevisjonen ikke har ansvar for å håndtere risikoen, men heller å rapportere om ledelsens aksept av risikoen (Anderson et al., 2022, s. 15-30).

### **Hypoteser**

På bakgrunn av teorien vi har gjennomgått har vi utformet fire hypoteser som vil besvares i analysen:

*Hypotese 1 a: Ut fra ovennevnte litteratur antar vi at lederen for internrevisjonen jobber målrettet for å sikre at årsplanen er relevant, og forankret i virksomheten.*

*Hypotese 1b: Ut fra ovennevnte litteratur antar vi at leder for internrevisjonen har etablert en prosessoppfølgingsprosess for å få bekreftet at tiltakene er iverksatt.*

*Hypotese 1 c: Ut fra ovennevnte litteratur antar vi at internrevisjonen påser på at linjen raskt følger opp kritiske observasjoner.*

*Hypotese 1 d: Ut fra ovennevnte litteratur antar vi at kommunikasjon gjennom revisjonsprosessen er avgjørende for effektiv oppfølging av tiltak.*

## **Metode og analytisk tilnærming**

I dette kapitlet vil vi begrunne valg av forskningsdesign, og forklare hvordan vi har gått fram for å innhente informasjon. Vi skal også begrunne valg av informanter, og gjøre rede for hvilke analyser som er gjennomført.

### **Forskningsdesign**

Valg av metode innebærer et valg mellom kvalitativt eller kvantitativt forskningsdesign, og oppgavens problemstilling vil ofte være premissleverandør for hvilket design som er mest hensiktsmessig ((Busch, 2013; Thagaard, 2018). Videre vil begrunnelsen for å velge et bestemt design avhenge av om metoden gir god informasjon og belyser spørsmålene som skal besvares, på en faglig interessant måte. En kvalitativ metode er spesielt relevant i tilfeller man søker en forståelse av sosiale fenomener (Thagaard, 2018).

I studien ønsker vi å utvikle kunnskap om oppfølging av tiltak etter revisjoner. Vi har sett nærmere på tre statlige internrevisjoner, og hatt kontakt med tre informanter. Thagaard (2018) framhever at kvalitativ metode er spesielt egnet for små utvalg da den gir mye kunnskap, og fremhever «prosesser og mening som ikke kan måles i kvantitet eller frekvens» Thagaard (2018, s. 15). For å oppnå grundig forståelse av praksis, valg av arbeidsmetoder og erfaringer mener vi en kvalitativ metode er best egnet i for oppgaven.

### **Informanter**

Dataene ble samlet inn gjennom intervju av ledere for internrevisjonen i NAV, UDI og Skatteetaten. Informantene har samtykket til å delta i studien, og er kjent med at de kan bli identifisert. Vi har også vurdert å intervju andre medarbeidere for å få flere ulike synspunkter. IIA-standard 1300 er imidlertid klar på at leder av internrevisjonen må utarbeide og vedlikeholde et program for kvalitetssikring og forbedring som dekker alle aspekter ved internrevisjonen. Med standarden som utgangspunkt legger vi til grunn at det er lederen av internrevisjonen som innehar det overordnede ansvaret, og har foretatt bevisste vurderinger for valg av praksis og rutiner for kvalitetssikring, samt er godt med hvordan egen praksis fungerer. Vi mener derfor at det er lederen av internrevisjonen som er best egnet til å gi oss den innsikten og de svarene vi trenger for å belyse problemstillingen, noe som vi fikk bekreftet da vi gikk igjennom dataene etter intervjuene.

### **Datainnsamling**

I tillegg til litteratur har intervju av lederne av internrevisjonene gitt det viktigste datagrunnlaget til denne studien. I forkant av intervjuene utarbeidet vi en intervjuguide. Utarbeidelse av intervjuguide og gjennomføring av intervjuer baserte seg på framgangsmåte som er beskrevet av Thagaard (2018). Det finnes ulike typer av intervjuer, vi har benyttet det som omtales som en *delvis strukturert tilnærming* da det er denne formen for intervju lærebøkene karakteriserer som kvalitative intervjuer (Thagaard, 2018, s. 91). Vi hadde på forhånd fastlagt temaene i en intervjuguide, samtidig som vi i intervjusituasjonen bestemte rekkefølgen av temaene underveis. Intervjuguiden er i hovedsak strukturert på en slik måte at den representerer sentrale temaer i undersøkelsen, samtidig som spesifikke temaer følger hovedtemaene. Dette har gitt oss anledning til å følge

intervjupersonens fortelling, samtidig som vi har sørget for at temaene som er viktig for problemstillingen blir belyst (Thaagard, 2018, s. 91).

Før intervjuene oppgav vi informasjon om problemstillingen og tema til intervjupersonene. Ved å gi ut informasjon på forhånd sikret vi i større grad at intervjupersonene fikk mulighet å forberede seg og tenke gjennom temaet. På denne måten har intervjuet fulgt en fleksibel struktur, som har gitt mulighet til å tilpasse spørsmålene til intervjupersonens beskrivelser, og inkludere spørsmål som vi ikke hadde planlagt på forhånd. Dette er kjernen av kvalitativt forskningsintervju, og karakteriseres av å være en «samtale mellom forsker og intervjuperson som styres både av de temaene vi ønsker å få kunnskaper om, og de temaer intervjupersonen tar opp» (Thagaard, 2018, s. 91).

Intervjuene ble som nevnt gjennomført som delvis strukturert intervju. Vi har hatt en intervjuguide med spørsmål innenfor kategoriene «arbeid med årsplan», «revisjonsprosessen», «rapportering av resultater etter revisjoner», og «suksesskriterier». Alle intervjupersonene har besvart samme temaer. Svarene er derfor sammenlignbare (Thagaard, 2018). Vi har valgt denne tilnærmingen som best egnet i vår studie da analysen også er rettet mot sammenligninger (Thaagard, 2018 s. 90).

To av intervjuene ble gjort ved fysisk møte, og ett av intervjuene ble på grunn av praktiske hensyn utført via Microsoft Teams. Varigheten på intervjuene varierte fra 1 til 1.5 timer. På forhånd hadde vi en avtalt oppgavefordeling hvor to skrev referat og en hadde hovedansvar for å stille spørsmålene. Ved å ha to referenter har vi forsøkt å sikre at vi ikke går glipp av vesentlig informasjon.

### **Analytisk tilnærming**

Vi har valgt å benytte en temaanalytisk tilnærming for å organisere, analysere og tolke dataene fra intervjuene studien (Thagaard, 2018). Temaanalysen gjør det mulig å utforske temaer ved å sammenligne data om det samme temaet for alle deltakerne i prosjektet. For å kode dataene har vi delt opp teksten og betegnet den med kodeord, som defineres som betegnelser som symboliserer meningsinnholdet i teksten (Miles et al., 2014). Vi har deretter brukt kodebetegnelsene for å finne igjen utsnitt i teksten som beskriver de temaene som kodene representerer. Videre

har vi delt teksten inn i kategorier gjennom en deduktiv tilnærming der begreper fra teori og prosjektets problemstilling benyttes (Thagaard, 2018). Denne type kategorisering fremhever sentrale mønstre i dataene og gir oss et grunnlag for å foreta sammenligninger av hver enhet i studien.

### **Fremgangsmåte**

Vi har benyttet en analysemetode som er beskrevet av (Thagaard, 2018, s. 155). Analysemetoden går ut på å organisere data i en tabell. Vi har gjort slik forfatteren beskriver ved å plassere teksten til venstre og kodene til høyre i tabellen. Vi har blant annet analysert hvordan informantene beskriver organiseringen av internrevisjonen, deres beskrivelse av revisjonsprosessen og hva de opplever som suksessfaktorer, med et fokus på differensiering mellom informantene. Ved å sammenligne innholdet i intervjuene, har vi forsøkt å få en grundig forståelse av revisjonsprosessen, hvordan de følger opp tiltak og identifisere mulige suksesskriterier. Opplysningene fra informantene har gitt oss et grunnlag for å analysere studiens problemstilling.

### **Feilkilder og begrensninger**

Studien har noen begrensninger som må tas i betraktning. For det første gjorde vi, av praktiske årsaker, ikke lydopptak av intervjuene, noe som kan føre til at vi mistet relevant informasjon (Thagaard, 2018, s. 111). Å overføre intervjusamtalen til tekst kan føre til at vi får en begrenset rekonstruksjon av intervjusituasjonen, og det kan være utfordringer knyttet til å abstrahere og fikse intervjusamtalen i en skriftlig form (Thagaard, 2018, s. 111). En svakhet ved å ikke benytte lydopptak er at omfanget av data kan reduseres, og man kan gå glipp av nøyaktig hva intervjupersonen sier (Thagaard, 2018, s. 112).

En annen svakhet er at når man skriver notater, utfører man samtidig analyser. Thagaard (2018) forklarer svakhetene kan veies opp for ved å skrive notater umiddelbart under intervjuet og mens man husker så mye som mulig fra intervjusituasjonen (Thagaard, 2018, s. 112). Vi har fulgt fremgangsmåten for å minimere eventuelle svakheter knyttet til intervjuene.

Til sist kan det være en begrensning for studien at vi er ansatt i de etatene vi benytter som informasjonskilder. Det er derimot ikke alle som er ansatt i internrevisjonen, og vi representerer hver vår virksomhet. Det kan likevel utgjøre

en potensiell begrensning ved at vi ikke vil være helt objektive. Fordi vi representerer ulike etater har vi mulighet til å korrigere hverandre for eventuelle partiske tolkninger, eller feiltolkningen, og på den måten har vi forsøk å ta høyde for den mulige feilkilden.

### **Reliabilitet og validitet**

Reliabilitet og validitet er sentrale begreper for å vurdere et forskningsprosjekts troverdighet og gir uttrykk for kvaliteten i forskningen (Thagaard, 2018, s. 181).

Reliabilitet knyttes til forskningens pålitelighet, og om en kritisk vurdering av et forskningsprosjekt gir inntrykk av at forskningen er gjennomført på en pålitelig og tillitsvekkende måte. Det kan sies at reliabilitet refererer til om en annen forsker som bruker samme metode vil komme fram til det samme resultatet. Videre knyttes reliabilitet til om det redegjøres for hvordan vi utvikler data, og innebærer en beskrivelse av kontakten som er etablert i felten samt en redegjørelse for hvilken betydning erfaringer i felten har for hvordan data er utviklet (Thagaard, 2018, s. 187).

Validitet handler om gyldigheten av de tolkningene forskningen kommer fram til, og knyttes til resultater av forskninger og hvordan data tolkes. I kvalitative studier representerer analysen en tolkning av fenomenet som studeres, og om tolkningene er gyldige i forhold til virkeligheten som er studert. En studie kan styrke validiteten ved å gå kritisk gjennom analyseprosessen. I prinsippet skal det finnes dokumentasjon for enhver tolkning av data (Thagaard, 2018, s. 189). Et annet viktig spørsmål for validiteten er om vi har tilknytning innenfor miljøet vi studerer, eller om vi har en posisjon som utenforstående (Thagaard, 2018).

Vi har i metodekapitlet redegjort for intervjusituasjonen og datainnsamling, studiens analytiske tilnærming, og framgangsmåten vi har lagt til grunn for analysen. Vi har også redegjort for eventuelle svakheter og begrensninger som kan påvirke studien, og hvordan vi har tatt høyde for disse begrensningene. Videre har vi gjort en vurdering av betydningen av vi er ansatte i virksomheten som inngår i studien og hvordan vi har håndtert denne utfordringen. Analysen i studien baseres i stor grad på beskrivelser informantene har gitt av prosesser, praksiser og erfaringer. Vi har forsøkt å gjengi beskrivelsene uten å tillegge de annet, eller eget

meningsinnhold. På bakgrunn av en samlet vurderingen av de overnevnte faktorene er vi av en oppfatning av studiens reliabilitet og validitet er ivaretatt.

## **Analyse og diskusjon**

I denne delen vil vi gi en fremstilling av de funnene som er relevante for å belyse problemstillingen. Vi integrerer funnene i analysen. Studien tar utgangspunkt i en problemstilling som undersøker ulike praksiser i revisjonsprosessen. På bakgrunn av relevant litteratur og funn i undersøkelsen skal vi forsøke å identifisere suksessfaktorer som kan påvirke hvorvidt tiltak blir implementert i tråd med revisjonsrapportens intensjoner. Vi skal besvare problemstillingen ved å teste de fire hypotesene vi presenterte tidligere.

### **Hypotese 1 a antar at lederen for internrevisjonen jobber målrettet for å sikre at årsplanen er relevant, og forankret i virksomheten.**

Det er flere likhetstrekk mellom de ulike virksomhetene når det gjelder utarbeidelse av årsplanen. Respondentene oppgir at de bruker mye tid på prosessen, men tidsbruken er tilpasset størrelsen på internrevisjonen og tilgjengelige ressurser. For å identifisere relevante risikoer benytter alle en systematisk metode som baserer seg på fremtredende risikoer i samfunnet, direktoratenes egne risikovurderinger og styrende dokumenter samt internrevisjonens egne erfaringer. Det framheves at det er internrevisjonen er ansvarlig den endelige risikovurderingen.

Det er et mål for alle tre internrevisjonene at virksomheten er involvert i utarbeidelsen av årsplanen. Involveringen skjer blant annet ved at det bes om innspill fra flere enn bare toppledelsen. Eksempelvis avholdes det i to av virksomhetene møter med ledere på ulike nivåer før planen utarbeides. Hensikten er å bli kjent med risikoene linjelederne opplever å stå ovenfor, endringer i risikobildet og andre forhold som kan være av interesse.

I møtene informeres det også om hva internrevisjonen er, og hva de kan bidra med. To av virksomhetene involverer tjenestemannsorganisasjonene når årsplanen utarbeides. En av respondentene forteller at de sender ut en forespørsel til alle ledere hvor de ber om innspill til revisjonsprosjekter. I tillegg har de en kanal hvor



medarbeidere har mulighet til å gi løpende innspill til revisjoner via et skjema på etatens eget intranett.

På bakgrunn av innspillene fra virksomheten og internrevisjonens egne vurderinger utarbeides det en liste over forslag til aktuelle revisjoner. Alle respondentene har en praksis hvor listen sendes til toppledelsen for prioritering. Til slutt beslutter lederen for internrevisjonen, sammen med øverste direktør, den endelige årsplanen.

Praksisen samsvarer med IIA-standard 2010 som sier at leder av internrevisjon må utarbeide en risikobasert plan, og at toppledelsen og styret må konsulteres for å utarbeide planen. Av litteraturen framgår det at planprosessen også *bør* involvere alle ledelsesnivåer for å sikre at planene er forstått og forankret i virksomheten (Anderson et al., 2022). Selv om det ikke er et krav i standardene at flere ledelsesnivåer må involveres, er det en innarbeidet praksis i alle tre virksomhetene at involvering i planarbeidet er av større omfang enn det IIA-standarden legger opp til.

Opplysninger fra intervjuene indikerer at en slik bred involvering av virksomheten i utarbeidelse av årsplanen er viktig, og bidrar til engasjement. Alle respondentene oppgir at ledelsen er engasjert og fremmer ønsker om relevante revisjoner. En av respondentene oppgir også at det er blitt «en kamp om å få revisjoner».

I tråd med litteraturen har to av respondentene understreket at årsplanen er dynamisk. Topplederne blir jevnlig spurt om det er nye revisjoner som kan være aktuelle. Vi tolket utsagnet på den måten at revisjonsplanen kan endres ut ifra det eksisterende risikobildet. At internrevisjonen aktivt og systematisk søker informasjon om nye risikoer kan underbygge at de har et fokus på å sikre relevante revisjoner.

Samlet tyder svarene fra respondentene på at forankring, involvering og kommunikasjon bidrar til en årsplan med relevante revisjoner. Dette styrker vår hypotese om at lederen for internrevisjonen jobber målrettet for å sikre at årsplanen er godt forankret i, og relevant for virksomheten.

**Hypotese 1b antar at leder for internrevisjonen har etablert en oppfølgingsprosess for å få bekreftet at tiltakene er iverksatt.**

Ved å analysere svarene fra respondentene kommer det frem at alle virksomhetene har etablerte oppfølgingsprosesser. I praksis er det imidlertid noe variasjon i utførelsen og omfanget av oppfølgingen.

I tråd med litteraturen kan oppfølgingsprosessen utformes som en relativt enkel eller en omfattende prosess. Om oppfølgingsprosessen er omfattende eller ikke, er det likevel nødvendig for lederen av internrevisjonen å sikre systematisk oppfølging og etablere et system som kan fange opp hvordan resultater som er blitt rapportert til ledelsen blir håndtert, for å være i samsvar med IIA-standardene.

Ifølge både Anderson et al. (2022) og IIA (2019) tilsier beste praksis at oppfølgingsprosessen bør dokumenteres og rapporteres til toppledelsen og styret. Oppfølgingsrapportene bør inneholde en statistisk oversikt over gjennomførte og ikke-gjennomførte tiltak. For å sikre iverksettelse av tiltak, bør internrevisjonen ha regelmessig kommunikasjon med enheten som skal gjennomføre tiltakene for å bekrefte at de blir implementert tilfredsstillende.

En av respondentene opplyser at de har en strukturert og systematisk tilnærming til oppfølging av tiltakene. Internrevisjonen har et eget dataverktøy som gir påminnelser til den reviderte enheten om gjenstående tiltak og gir internrevisjonen en oversikt over implementerte og ikke-implementerte tiltak. De har også en oppfølgingsrevisjon etter tre år, og i viktige revisjoner har de løpende oppfølging. Beskrivelsen av praksis tyder på at de har en plan for når og hvordan tiltakene skal følges opp, og at det gjøres jevnlig.

Det er også opplyst at de ber linjen om dokumentasjon og sjekker om tiltakene gjennomføres som forutsatt. Videre verifiserer de at det som skal bli gjort faktisk blir gjort og at risikoen er tilstrekkelig håndtert. En slik framgangsmåte indikerer at de har en prosess for å dokumentere oppfølgingen og vurdere at tiltakene blir

gjennomført tilfredsstillende. Respondenten nevner også at internrevisjonen ser på det kvalitative, og at dette er i samsvar med IIA-standardene.

I en annen virksomhet vises det til flere elementer som gjør at de har en dokumentert oppfølgingsprosess. De har en statistisk oversikt over gjennomførte og ikke-gjennomførte tiltak, og en oversikt over lukkede tiltak. Internrevisjonen har også et eget dataverktøy som gir påminnelser til den reviderte enheten om gjestående tiltak og som gir en oversikt over implementerte og ikke-implementerte tiltak. Annethvert år foretas det en revisjon på oppfølging av tiltak. Denne type revisjon har vist at cirka 65 prosent av tiltakene ikke er fulgt opp innen fristen satt i revisjonsrapporten. For å følge hva som gjøres og evaluere kvaliteten på tiltakene kan internrevisjonen bruke informasjon fra datasystemet.

Samme respondent nevner ikke spesifikt om internrevisjonen har regelmessig kommunikasjon med enheten som skal gjennomføre tiltakene. Det er heller ikke internrevisjonen som lukker tiltaket når det er gjennomført. Ansvar for å avslutte og lukke tiltak som er gjennomført er satt til en egen avdeling for økonomi og styring i det aktuelle direktoratet. Lukking av tiltak gjøres dermed uten at internrevisjonen er direkte involvert.

Fra den tredje virksomheten har vi fått oppgitt at oppfølgingsprosessen ikke eksplisitt dokumenteres. De har ikke et dedikert dataverktøy for å håndtere tiltak eller en statistisk oversikt over gjennomførte og utestående tiltak. De har likevel en oversikt over alle omforente tiltak i SharePoint. Oppfølgingspraksis deres går ut på å sende automatisk påminnelse via e-post til linjen om å lukke tiltakene når fristen nærmer seg. Samme respondent sier ikke eksplisitt noe om regelmessig kommunikasjon med den reviderte enheten som skal gjennomføre tiltakene, det oppgis imidlertid at utestående tiltak diskuteres i månedlige møter med toppledere. Videre forsikrer de seg om at risikoen er håndtert, og at direktøren blir informert. Begrensede ressurser og størrelsen på internrevisjonen hindrer dem fra å investere mer tid i oppfølgingsaktiviteter. Likevel tyder svarene på at de ser verdien i å ha en bedre dokumentert og mer omfattende oppfølgingsprosess.

I henhold til beste praksis er det anbefalt å utføre en oppfølgingsrevisjon, spesielt på områder hvor risiko har vist seg å være kritisk (Anderson et al., 2022, s. 15–

31). Ifølge litteraturen er hensikten med en oppfølgingsrevisjon å evaluere om tiltakene er implementert og om risiko er redusert til et akseptabelt nivå, altså å evaluere kvaliteten av implementerte tiltak.

En respondent oppgir at de hvert andre år gjennomfører en revisjon på oppfølging av tiltak. Formålet med revisjonen er å undersøke status over alle omforente tiltak, og undersøke om avtalte tiltak etter revisjoner gjennomføres som planlagt. I revisjonene gjøres det i tillegg stikkprøver for å undersøke kvaliteten på tiltakene som er gjennomført. Praksis i en annen virksomhet er at det gjennomføres en oppfølgingsrevisjon på reviderte områder etter tre år, da de mener ledelsen trenger tilstrekkelig tid til å implementere tiltak. En treårsperiode anses som tilstrekkelig tid for arbeidet. I den siste virksomheten har ikke en fast rutine for å gjennomføre en oppfølgingsrevisjon for å vurdere kvaliteten av implementerte tiltak. Det fremgår likevel av internrevisjonens håndbok at en oppfølgingsrevisjon er en mulighet som kan vurderes i de tilfellene der det ikke er mulig å avklare status på den reviderte enhetens utbedring av svakheter. En slik rutine antyder at en oppfølgingsrevisjon kan iverksettes når tiltak ikke blir gjennomført.

Samlet sett viser svarene at alle respondentene har iverksatt et system for å følge opp tiltak, men det er variasjon i detaljnivået og omfanget av oppfølgingsprosessen. To virksomheter bruker dedikerte digitale oppfølgingsverktøy. Den siste virksomheten har ikke et eget dedikert dataverktøy, men sender likevel også automatisk påminnelse via e-post til linjen om å lukke tiltakene når fristen nærmer seg. Alle virksomhetene rapporterer til sine respektive direktører dersom tiltak med høy risiko ikke blir implementert, og ledelsen tar for høy risiko. En respondent har i tillegg tilføyd at de ville varslet departementet dersom direktøren tar for høy risiko.

Ut ifra svarende vi har mottatt, er det nærliggende å anta at oppfølgingsrevisjoner gjennomføres i samsvar med beskrevet litteratur. Vi har imidlertid ikke undersøkt videre hvordan oppfølgingsrevisjonen faktisk gjennomføres. Om oppfølgingsrevisjonene i de respektive virksomhetene blir utført som et vanlig revisjonsoppdrag slik som beskrevet av Anderson et al., (2022, s. 15-31) kan vi derfor ikke fastslå.

Svarene indikerer videre at det er variasjon i detaljnivået og omfanget av oppfølgingsprosessene. At omfanget av oppfølgingsprosessene er forskjellig kan forklares med at prosessene er tilpasset virksomhetenes størrelse og kompleksitet, samt internrevisjonens størrelse og tilgang på ressurser. Funnet samsvarer med COSO-rammeverket som fremhever betydningen av en slik tilpasning til organisasjonens størrelse (COSO, 2009, s. 17).

Basert på svarene fra de tre virksomhetene kan det konkluderes med at internrevisjonen i alle tre etatene har etablert en systematisk oppfølgingsprosess som skal sikre at tiltakene blir implementert. Alle virksomhetene har en form for systemstøtte for å følge opp tiltak, og de rapporterer til øverste ledelsesnivå når tiltak med høy risiko ikke blir implementert på grunn av aksept fra linjeledelsen. Hypotesen vår er dermed bekreftet.

### **I hypotese 1c antar vi at internrevisjonen påser at linjen raskt følger opp kritiske observasjoner.**

I litteraturen fremheves betydningen av å vurdere risikonivået av observasjoner når man tilpasser oppfølgingsprosessene. Risikonivået klassifiseres vanligvis etter om observasjonen er ubetydelig, vesentlig eller kritisk, og klassifiseringsnivået vil ha betydning for hvordan observasjonen følges opp. Kritiske observasjoner vil vanligvis kreve umiddelbar handling for å redusere risikoen. Det er derfor en vanlig praksis å rangere rapportene, ofte med fargekoder, for å hjelpe mottakere å skille ut de kritiske rapportene som krever umiddelbar handling (Anderson et al., 2022, s. 15–30).

To av virksomhetene har en lik praksis hvor de rangerer rapportene med fargekodene rød, oransje, gul eller grønn, hvor rød viser til kritiske mangler og oransje til vesentlige mangler. I en av virksomhetene krever både rød og oransje kode en umiddelbar handling og tiltak. Den andre virksomheten vurderer fargekodene noe annerledes, hvor rød representerer en kritisk svakhet som krever umiddelbar håndtering. Oransje betyr en vesentlig risiko, men krever ikke umiddelbar håndtering eller handling. Vi fikk opplyst at metoden for rangering av rapportene var godt innarbeidet og forstått i virksomheten. En respondent fortalte også om tilfeller hvor røde rapporter ble godt mottatt fordi det potensielt kunne resultere i økte bevilgninger til den reviderte enheten.

Den tredje virksomheten rangerer ikke rapportene sine med fargekoder. Erfaringen deres er at røde rapporter ikke blir godt mottatt av linjen, og kommunikasjonen med de reviderte blir derfor mer utfordrende, og mindre konstruktiv. Det ble oppgitt at det gikk uforholdsmessig mye tid til diskusjon om fargen på rapporten, fremfor de faktiske funnene i revisjonen. Det ble påpekt at det heller er viktig at de i rapporten viser at internrevisjonen ser og forstår helheten. En avviksfokusert rapportering har vist seg å ikke fungere. Opplevelsen samsvarer med hva Vabo og Bjørnsrud (2013) påpeker, og som ble redegjort for innledningsvis. Fordi revisjoner ofte avdekker feil og mangler kan funn i revisjoner oppfattes å ha et ensidig fokus på kontroll og oppleves som straff, noe som kan vanskeliggjøre læringsprosesser for de som blir revidert.

Det er heller ingen krav i henhold til de gjeldene IIA-standardene at revisjonsrapporter skal rangeres etter alvorlighet, eller hvor kritiske observasjonen vurderes å være. Likevel framgår det av teorien at rangering av funn er en bedre praksis, og at det bør brukes en enkel og forståelig gradering i rapportene for å hjelpe mottakerne å skille ut de kritiske rapportene som krever umiddelbar handling. Vår antakelse basert på teori og opplysninger i studien er at det innebærer en risiko for at kritiske observasjoner ikke blir håndtert på en tilstrekkelig god måte, dersom alvorlighetsgraden av observasjonen ikke kommer tydelig fram.

Hypotesen bygger også på en antakelse om at det foreligger en rutine for å følge opp de kritiske observasjonene når de er identifisert. Vi har ovenfor redegjort for systemet virksomhetene har for oppfølging av tiltak. Dette inkluderer også hvordan kritiske observasjoner følges opp. Et funn i studien viser at to av virksomhetene har et system for oppfølging hvor de selv ikke er direkte involvert i lukking av tiltaket. Dermed er de ikke involvert i kvalitetssikring av det implementerte tiltaket.

Etter trelinjemodellen er det førstelinjen som er risikoeier, og internrevisjonen i tredjelinjen er ikke pålagt et løpende oppfølgingsansvar for håndtering av risiko. Når internrevisjonen har påpekt en svakhet og det er enighet om gjennomføring av for å utbedre svakheten, er det fra perspektivet i trelinjemodellen mest

hensiktsmessig at risikoen håndteres av risikoeier. Ut ifra utgangspunktet til trelinjemodellen er det derfor et relevant spørsmål hvor langt internrevisjonen skal gå i å undersøke og kvalitetssikre gjennomføringen av tiltakene, og hvor mye ressurser som skal brukes på oppgaven. Hvilket oppfølgingsansvar internrevisjonen skal ha for å sikre håndtering av risiko, vurderes ulikt av virksomhetene.

Ved å benytte en modell for oppfølging av tiltak hvor internrevisjonen ikke er direkte involvert i å lukke tiltaket, kan det potensielt oppstå risiko for at tiltaket ikke blir gjennomført som intendert. I henhold til Anderson et al. (2022) tilsier beste praksis at internrevisjonen bør få bekreftet at svakhetene er utbedret og kontrollsystemer fungerer hensiktsmessig i de tilfellene man har avdekket at risikoen er for høy (Anderson et al., 2022). Virksomheten i denne studien kan derfor fortsatt løpe en for høy risiko. En av virksomhetene har til en viss grad håndtert risikoen ved at det annen hvert år foretas en oppfølgingsrevisjon, men om risikoen som er påpekt er kritisk kan det likevel ta for lang tid før avviket avdekkes.

Basert på analysen kan det se ut til at ikke alle internrevisjonene påser at linjen raskt følger opp kritiske observasjoner fordi de ikke har praksis for å rangere observasjoner, og ikke selv er involvert i lukking av tiltak. En svakhet ved denne praksisen kan være at alvorlighetsgraden av observasjonene ikke kommer tydelig nok frem for de reviderte. Vi kan derfor ikke bekrefte hypotesen.

### **Hypotese 1 d antar at kommunikasjon gjennom revisjonsprosessen er avgjørende for effektiv oppfølging av tiltak.**

Et fellestrekk som går igjen gjennom hele revisjonsprosessen er kommunikasjon, og viktigheten av god kommunikasjon i alle prosessene er påpekt av samtlige respondentene i studien. Vi har ikke undersøkt eksplisitt hvordan kommunikasjonen med de reviderte enhetene foregår. Vi har likevel fått informasjon som kan illustrere betydningen av god kommunikasjon.

I arbeidet med årsplanen har alle virksomhetene beskrevet en praksis som involverer omfattende kommunikasjon med flere ulike nivåer i virksomheten for å sikre relevante revisjoner. Videre er det trukket fram at kommunikasjon i

oppstartsfasen av hver enkelt revisjon er viktig for å sikre riktig innretting, fokus og omfang, og at forholdene som undersøkes faktisk er relevant for de reviderte. Alle respondentene har oppgitt at det i denne fasen brukes mye tid på å avholde møter og involvere de reviderte.

Informantene har også understreket betydningen av løpende kommunikasjonen i gjennomføringsfasen. En virksomhet har erfart at det er svært nyttig med en «fot i bakken»-møter underveis i revisjoner for å sikre en omforent forståelse av observasjonene og andre forteller at de avholder møter hvor internrevisjonen presenterer observasjonen sine. En av informantene understrekte følgende: «så lenge det er enighet om funnene så er det lettere å bli enige om gode tiltak». Vi tolker utsagnet slik at bevist kommunikasjon i revisjonsprosessen kan bidra til treffsikre tiltak som blir gjennomført. En slik forståelse er i samsvar med litteraturen som sier at når revisjonsanbefalinger ikke blir forstått riktig er ofte dårlig kommunikasjon en sentral del av problemet (Moeller, 2016). På andre siden kan effektiv kommunikasjon være en avgjørende faktor for at internrevisjonen lykkes, og i motsatt fall at utilstrekkelig kommunikasjon er en fremtredende faktor når det ikke lykkes (Moeller, 2016; Johannesen og Rosendal, 2010).

Basert på informasjon fra respondentene er kommunikasjon i hele revisjonsprosessen av stor betydning, og kan sikre at internrevisjonen og de reviderte er omforent om observasjonene, betydningen av dem og hvor kritiske de er. Analysen styrker vår hypotese om viktigheten av god kommunikasjon gjennom hele revisjonsprosessen.

### **Suksessfaktorer**

I tråd med den overordnede problemstillingen skal vi supplere de teoretiske beskrivelsene ved å identifisere respondentenes beskrivelser av suksessfaktorer for oppfølging av tiltak. Vi har i denne sammenheng identifisert tre mulige suksessfaktorer: involvering, forankring og kommunikasjon. I tillegg nevnes det i intervjuene “tone at the top” og internrevisjonens gode “standing” som mulige suksessfaktorer.

Samtlige respondenter vektlegger betydningen av forankring gjennom hele revisjonsprosessen. Ifølge litteraturen kan forankring og aktiv deltagelse skape en



opplevelse av eierskap, noe som øker muligheten for vellykket gjennomføring av endringer (Parslow, 2016). Analysen vår indikerer at forankring og involvering i arbeidet med årsplanen er avgjørende for å sikre at revisjonene oppleves som relevante for både ledelsen og virksomheten. Videre viser svarene fra intervjuene at forankring av observasjoner og tiltak i linjen i forbindelse med en konkret revisjon er viktig. Respondentene fremhever betydningen av at det er enighet om observasjonene og at anbefalingene oppleves som hensiktsmessig. Det må også være enighet om tiltakene. Med en slik forankring kan oppfølgingsprosessen være mindre krevende.

Den andre suksessfaktoren er kommunikasjon, som på mange måter henger tett sammen med forankring. Samlet sett viser svarene fra respondentene at kommunikasjon innehar en sentral rolle i revisjonsprosessen. Dette inkluderer kommunikasjon i arbeidet med årsplan, i rapporteringen, oppfølging av tiltak og ved å skape forståelse og engasjement hos de involverte. I intervjuene nevnes også viktigheten av å synliggjøre risiko for ledelsen, samt viktigheten av å beskrive funn og observasjoner nøye og objektivt. Dette er i tråd med litteraturen som blant annet viser at det er viktig med dialog mellom internrevisjonen og den reviderte enheten gjennom hele revisjonsprosessen (Vabo & Bjørnsrud, 2013). Gjennom å etablere gode kommunikasjonskanaler, involvere ledelsen og de reviderte og legge vekt på tydelig og tilpasset formidling av funn og tiltak, kan internrevisjonen bidra til effektiv implementering av tiltakene. Denne vektleggingen av kommunikasjon som en suksessfaktor er i tråd med anbefalinger fra litteraturen.

Respondentene påpeker videre betydningen av internrevisjonens gode “standing” som en av suksessfaktorene for effektiv oppfølging av tiltak. Det blir bemerket at internrevisjonen må være godt etablert og synlig i organisasjonen. I litteraturen er begrepet “standing” ikke eksplisitt nevnt, men det blir fremhevet viktigheten av at det styrende organet har tillit til internrevisjonen, og at de gir objektive bekreftelser. Litteraturen påpeker at tillit skapes ved at internrevisjonens funksjon oppfyller kravet til uavhengighet og prinsippene til integritet, objektivitet, kompetanse og konfidensialitet (Anderson et al., 2022). Respondentenes vektlegging av internrevisjonens gode “standing” eller omdømme er dermed i samsvar med teorien. Ved å oppfylle disse forventningene vil internrevisjonen

kunne oppnå tillit fra det styrende organet og ledelsen. Dette vil kunne bidra til et effektivt samarbeid mellom styret og internrevisjonfunksjonen.

Videre nevnes “tone at the top” som en av suksessfaktorene. “Tone at the top” er også et begrep som brukes i COSO-rammeverket for internkontroll (COSO, 2013). Begrepet referer til den overordene tonen eller holdninger som ledelsen i en virksomhet etablerer og demonstrerer når det gjelder viktighet av etiske adferd, integritet og etterlevelse av lover og regler. Respondenten uttrykker i denne sammenheng: «Tonen fra toppen er viktig, har man en toppledelse som overhodet ikke bryr seg om hva internrevisjonen gjør, kan man bare glemme å få igjennom tiltak».

## **Avslutning**

Studien har hatt som formål å undersøke hvordan internrevisjonen kan sikre effektiv oppfølging av tiltak etter revisjoner, og om det finnes suksessfaktorer som sikrer at tiltakene blir gjennomført som planlagt i revisjonsrapporten. Fire hypoteser er analysert og drøftet. Vi finner støtte for tre av fire hypoteser. Analysen viser at lederen for internrevisjonen er bevisst viktigheten av at revisjonene er godt forankret og relevant for virksomheten. Videre har alle internrevisjonene etablert oppfølgingsprosesser for å sikre implementering av tiltak. Kommunikasjon gjennom hele revisjonsprosessen peker seg ut som en viktig suksessfaktor. Vi har imidlertid identifisert en svakhet ved at det ikke foreligger en praksis for å håndtere kritiske observasjoner tilstrekkelig raskt.

Gjennomgående viser studien at det er viktig med bred involvering, «tone at the top», forankring, kommunikasjon og internrevisjonens gode «standing» for at tiltakene blir implementert i tråd med intensjonen i revisjonsrapporten.

Samtidig som vi utførte studien kom det forslag til nye standarder på høring. I forbindelse med tiltaksoppfølging anbefaler det nye forslaget at: “internrevisjon må bekrefte at ledelsen har implementert de omforente tiltakene” (IIA, 2023, s. 131) (egen oversettelse). Dette tyder på at de fremtidige standardene vil kreve at internrevisjonen må innhente bekreftelse gjennom dokumentasjon fra ledelsen, som viser at tiltakene er implementert og at risikoen er redusert. Videre er det foreslått at internrevisjonen “må rangere, klassifisere eller gi en annen type

prioritering på hver observasjon” (IIA, 2023, s. 121) (egen oversettelse). Det kan dermed bli et pålagt krav å rangere observasjoner etter risikonivået. Dette er i samsvar med litteraturen som viser betydningen av at viktig og kritiske observasjoner synliggjøres. Forslagene til de nye standardene kan tyde på at det legges opp til en mer omfattende oppfølgingsprosess enn det vi har i dag. I forslaget til IIA er også begrepet «suksess» tatt inn i internrevisjonens formålsbestemmelse. Suksess har også vært et gjennomgående begrep i denne oppgaven. På den måten er funnene våre og identifiseringen av suksessfaktorer kanskje mer relevant nå enn da vi påbegynte studien.

Gjennom arbeidet med oppgaven ser vi også muligheter for videre forskning. Det kan være nyttig å undersøke potensielle sammenhenger mellom omfanget av oppfølgingsprosessen og effektiv implementering av tiltak. Dypere innsikt i hvor langt det er hensiktsmessig at internrevisjonen involverer seg i å evaluere kvaliteten på, og løpende følge opp tiltak som skal implementeres kan også være egnet for undersøkelse.

En økt bevissthet om hva som kan bidra til effektiv oppfølging av tiltak, kan medvirke til at internrevisjonen oppnår sitt formål. God styring og kontroll er av avgjørende betydning, ikke bare for å unngå skandaler som kan føre til tap av omdømme, men også for å sikre tilliten til at offentlig forvaltning driftes på en måte som ivaretar grunnleggende verdier som rettsikkerhet, faglig integritet og effektivitet.

## Litteraturliste

- Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, P. J. (2022). *Internal auditing: Assurance & advisory services* (5. utg.). Internal Audit Foundation.
- Arbeids- og inkluderingsdepartementet. (2023). *Instruks om virksomhets- og økonomistyring for Arbeids- og velferdsdirektoratet*.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/ccfdb1de77a04e41ad4989825a70e315/instruks-om-virksomhets-og-okonomistyring-i-arbeids-og-velferdsdirektoratet-justert-2023-.pdf>
- Arbeids- og velferdsdirektoratet. (2023). *Hva er NAV?* <https://www.nav.no/hva-er-nav>
- Aspøy, A. (2020). Skandalene roper etter kontroll. *Stat & Styring*, 30(1), 38–41.  
<https://doi.org/10.18261/ISSN0809-750X-2020-01-12>
- Busch, T. (2013). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. Fagbokforlaget.
- COSO. (2009). *Internkontroll – et integrert rammeverk. Veiledning i oppfølging av internkontroll del 1*. NIRF. Oslo.
- COSO. (2013). *COSO Internkontroll—Et integrert rammeverk (sammendraget)*.  
<https://iia.no/product/internkontroll-et-integrert-rammeverk-sammendraget/>
- COSO. (2017). *COSO ERM - Helhetlig Risikostyring (sammendrag)*.  
<https://iia.no/product/helhetlig-risikostyring-sammendrag/>
- DFØ. (2022). *Veileder: Innretning av internrevisjon i statlige virksomheter - Avklare internrevisjonens formål, roller, rammer og ressurser*.  
<https://dfo.no/avklare-internrevisjonens-formal-roller-rammer-og-ressurser>
- DFØ. (2023a). *Internrevisjon i staten*. <https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/internrevisjon/internrevisjon-i-staten>
- DFØ. (2023b). *Veileder: Trenger vi internrevisjon? - Del 1: Hva er internrevisjon?*  
<https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/internrevisjon/veiledning-til-internrevisjon/veileder-trenger-vi-internrevisjon/del-1-hva-er-internrevisjon>
- Finansdepartementet. (2013). *Bruk av internrevisjon i staten*.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/586b1b12486c4d45adc698514c840f80/utredning.pdf>

- Finansdepartementet. (2020a). *Hovedinstruks for Skatteetaten*.  
[https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/hovedinstruks\\_skatteetaten\\_2020.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/hovedinstruks_skatteetaten_2020.pdf)
- Finansdepartementet. (2020b). *Internrevisjon i statlige virksomheter (R-117)*.  
[Rundskriv].  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r\\_117\\_2020.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r_117_2020.pdf)
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2019). *Implementation Guides for The IIA's Code of Ethics and the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.  
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/implementation-guides-gated/2019-implementation-guides-all.pdf>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *The IIA's three lines model. An update of the Three Lines of Defence*.  
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2023). *Global Internal Audit Standards—2023 Draft for Public comment* [Høringsutkast].  
<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/public-comment-draft/iaa-global-internal-audit-standards-public-comment-draft-english-v2.pdf>
- Institute of Internal Auditors Norge (IIA Norge). (2017). *Etiske regler og standarder for internrevisjon*. <https://iia.no/product/standarder-for-internrevisjon/>
- Johannessen, J.-A., & Rosendahl, T. (2010). *Prosjektkommunikasjon*. Cappelen akademisk forlag, Oslo.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (3rd ed.). Sage.
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge* (Eighth edition.). Wiley.
- Olaisen, J., Revang, Ø., & Rosendahl, T. (2018). Verdiskapende kommunikasjon i endringsprosesser. *Magma*, 2018(04), 49–58.
- Parslow, A. (2016). *Endringsledelse i det offentlige. En casestudie av innføringen av et nytt IT-verktøy i NAV* [Masteroppgave, Universitet i Oslo].  
[https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/52857/1/parslow\\_masteroppgave\\_ITLED5930.pdf](https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/52857/1/parslow_masteroppgave_ITLED5930.pdf)

- Ruud, F. (2020). Trelinjeforsvarsmodellen—Trelinjemodellen? Oppdatering av en praktisk viksomhetsstyringsmodell for å organisere «god governance». I K. Birkeland & T. Stenheim (Red.), *Finansiell og ikke-finansiell rapportering: -Trender og utvikling: Festschrift til Hans Robert Schwencke* (1. utg., s. 321–341). Gyldendal.
- Seago, J. (2015). *Delivering on the Promise. Measuring Internal Audit value and performance*. [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/196909/2015-1484%20CBOK%20Delivering%20on%20the%20Promise\\_0.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/196909/2015-1484%20CBOK%20Delivering%20on%20the%20Promise_0.pdf)
- Senter for statlig økonomistyring. (2005). *Risikostyring i staten—Håndtering av risiko i mål- og resultatstyringen*.  
[https://dfo.no/sites/default/files/fagomr%C3%A5der/Risikostyring/Haandtering\\_av\\_risiko\\_i\\_maal\\_og\\_resultatstyringen.pdf](https://dfo.no/sites/default/files/fagomr%C3%A5der/Risikostyring/Haandtering_av_risiko_i_maal_og_resultatstyringen.pdf)
- Singsaas, H. (2022, september 6). *Virksomhetsstyring i staten* [PowerPoint-presentasjon]. Itslearning. <https://bi.itslearning.com/>
- St. meld. nr. 19 (2008-2009). *Ei forvaltning om demokrati og fellesskap*. Fornyings- og administrasjonsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-19-2008-2009-/id552811/>
- Thagaard, T. (2018). *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitative metoder* (5. utg.). Fagbokforlaget.
- Utlendingsdirektoratet. (2022). *Utlendingsdirektoratets årsrapport for 2022*. <https://www.udi.no/globalassets/om-udi/arsrapport-udi-2022.pdf>
- Vabo, S. I., & Bjørnsrud, H. (2013). Revisjon og læring i forvaltningen. *Stat & Styring*, 23(1), 18–19. <https://doi.org/10.18261/ISSN0809-750X-2013-01-08>

## Vedlegg

### Intervjuguide for prosjektoppgave til BI studiet Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon

#### Del 1:

- Beskriv kort internrevisjonfunksjonen i din virksomhet:
  - Antall medarbeidere
  - Organisering internt
  - Organisasjonsmessig plassering
- Hvem rapporterer internrevisjonen til?
- I hvilke møtefora/arenaer i din virksomhet er du som revisjonsdirektør representert?
- Bruk av begrepene anbefalinger vs. tiltak.

#### Del 2:

- **Arbeidet med årsplanen**
  - Hvordan identifiseres risikoer for å velge ut riktig revisjonsprosjekter?
  - Kan du beskrive arbeidsprosessen med utarbeidelse av årsplan?
  - Kan du beskrive hvordan virksomheten involveres i utarbeidelsen av planen?
- **Revisjonsprosessen:**
  - Involveres de reviderte før utarbeidelse av oppdragsdefinisjon for å sikre riktig scope/omfang og fokusområde på revisjon?
  - Hvordan involveres de reviderte underveis i prosessen?
- **Rapportering av resultater**
  - i hvilken form?
  - brukes fargekoder?
  - Annet?

Involvering av de reviderte for å komme fram til tiltak/anbefalinger

- Hvordan gå fram for å komme fram til anbefalinger av tiltak etter en revisjon?
- **Hvordan er prosessen for å følge opp tiltak etter en revisjon?**
  - Systemstøtte
  - Hva har internrevisjonsrolle etter revisjonen

- **Har du noen refleksjoner rundt Internrevisjonens standing i egen virksomhet?**
  - Hva har du gjort/hva tenker du kan gjøres for å eventuelt øke standingen?
  - Tror du standing i kan påvirke hvordan anbefalinger/tiltak blir tatt imot?
  
- **Hva gjøres for å få forståelse/interesse for hva internrevisjonen kan bidra med ut i virksomheten?**

#### **Avslutningsvis**

- Hva mener du er de største utfordringene når det gjelder å følge opp tiltak i etterkant av en revisjon?
- Tanker rundt suksessfaktoren for at tiltak/anbefalinger etter en revisjon skal bli iverksatt.