



# 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:

Ina Minascurta

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen		
<b>Navn på veileder *:</b>	Flemming T. Ruud		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	18
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

Organisatorisk plassering av  
varslingsfunksjonen i virksomheten med  
utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen

Eksamenskode og navn:

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

Utleveringsdato:

06.09.2022

Innleveringsdato:

26.05.2023

Stuedsted:

BI Mai 2023 (Oslo)

# Innholdsfortegnelse

1. INNLEDNING .....	1
1.1 FORMÅL.....	4
1.2 PROBLEMSTILLING .....	4
2. TRELINJEFORSVARSMODELLEN.....	5
2.1 VIRKSOMHETSSTYRING OG TRELINJEFORSVARSMODELLEN.....	7
2.2 HOVEDFORMÅLET MED TRELINJEFORSVARSMODELLEN .....	8
3. INTERNREVISJON – DEN TREDJEFORSVARSLINJEN .....	10
3.1 FORMÅL OG MANDAT .....	12
3.2 INTERNREVISJONENS ROLLE OG PlassERING I VIRKSOMHETEN .....	13
3.3 RESSURSER OG OPPGAVER .....	14
4. VARSLINGSFUNKSJON .....	17
4.1 VARSLINGSKANAL.....	18
4.2 VARSLINGSPROSESSEN .....	18
5. METODE .....	22
6. HYPOTESE.....	23
7. DATAINNSAMLING OG ANALYSE.....	24
7.1 OPPSTART OG FORBEREDELSE.....	24
7.2 GJENNOMFØRING AV INTERVJU .....	25
7.3 DATAANALYSE .....	26
8. KONKLUSJON.....	35
8.1 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING I .....	36
8.2 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING II .....	37
8.3 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING III.....	37
8.4 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING IV .....	37

AVSLUTNING

LITTERATURLISTE

VEDLEGG 1: E-POST FOR Å REKRUTTERE RESPONDENTER

VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE

## Sammendrag

Oppgaven handler om et tema som står sentralt både i programmet Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon, og mine erfaringer fra arbeidslivet nemlig organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen.

Et velfungerende varslingsystem gir både bedriften og samfunnet mulighet til å korrigere avvik og rette opp i uønskede forhold og er et viktig element i bedriftens virksomhetsstyring. De siste årene har den ene alvorlige varslingsaken etterfulgt den andre. Sakene har omhandlet kritikkverdige forhold i private bedrifter, frivillige organisasjoner, politiske organisasjoner og offentlige etater. Tema for prosjektoppgaven er inspirert av de siste års varslingsaker i Forsvaret, Norges Bank, Politiet og andre bedrifter i Norge og i utlandet. Det vil si de sakene som har nådd offentligheten og skapt overskrifter.

Sentralspørsmål eller hovedspørsmålet i denne oppgaven vil derfor være hvor skal varslingsfunksjonen plasseres i virksomheten og hvem har nødvendig kompetanse og myndighet for god praksis i håndtering av varslingsaker.

Oppgaven gjennomgår sentral teori om virksomhetsstyring, den klassiske trelinjeforsvarsmodellen og varslingsfunksjon med formålet å utrede den beste organisatoriske plassering for varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen. Det er gjort et case-studie der tolv respondenter som er internrevisorer, ledere, granskere og konsulenter fra både offentlige og private virksomheter med solid erfaring og kompetanse innenfor fagfeltet er intervjuet. I tillegg er det hentet erfaring fra organisasjonen undertegnede jobber i.

Jeg ønsker å takke både BI, med Flemming Ruud i spissen, for studieprogrammet og veldig bra akademisk veiledning, mine kollegaer for faglig innspill og veiledning, og min familie Kathe Maria, Knut Åge, Halvor, Kathe, Maria og Mihail for korrekturlesing og støtten.

## 1. Innledning

Varsling og gransking er et tema som er sentralt for virksomhetsstyring og internrevisjon. Varsling, på engelsk «whistleblowing», ble etablert som begrep på begynnelsen av 1970-tallet. Varsling er å si fra om noe man oppfatter som kritikkverdig, til noen som har mulighet til å gjøre noe med det og påkaller oppmerksomhet ved å «blåse i fløyta». I løpet av det siste tiåret har varsling blitt et begrep i Norge. Ved inngangen til 2007 trådte nye lovbestemmelser om varsling i kraft i arbeidsmiljøloven. Varsling har blitt lovregulert i tråd med regler for god virksomhetsstyring og er stadig mer i fokus for offentlig debatt. For samfunnet, for virksomhetene, for brukere, kunder og arbeidstakere er det viktig at kritikkverdige forholdet blir varslet og håndtert på en skikkelig måte.

Varsling er et svært aktuelt og viktig tema både i den norske offentligheten og i utlandet. Flere forhold i tiden tilsier at virksomheter i økende grad ser seg tjent med å prioritere oppbygging eller oppgradering av interne varslingssystemer og føre streng kontroll med at de fungerer etter formålet.

I presentasjonen til John Martin Dervå for BI studenter «Digitale verktøy/ analyseverktøy i internrevisjon fra 25 april 2023» refereres det til rapport fra 22. juli-kommisjonen hvor avslutningsvis trekkes fram to forhold som kan gi grunnlag for ettertanke og inspirasjon:

- Det første gjelder viktigheten av å si ifra. Det er velkjent at mange kriser kunne vært unngått eller håndtert bedre dersom individer hadde uttrykt sin uro eller engasjert seg når de oppdaget mangler eller feil.
- 22. juli er nemlig også en historie om at det var mange som visste at kritiske systemer ikke fungerte som de skulle, at tiltak ikke var iverksatt som planlagt. Ofte er det slik at i situasjoner der mange observerer sammen fenomen, unnlater vi å si ifra. Der det er eksperter og autoriteter involvert, er det en ekstra tendens til at mange blir passive tilskuere. Kommisjonen mener at å si ifra om risikoer i omgivelsene er en viktig del av den enkeltes samfunnsansvar.

Men hvem kan vi si ifra til og hvordan vi kan melde inn våre bekymringer for at de skal tas på alvor og behandles på best mulig måte for samfunnet, virksomheten, oss?

Et velfungerende varslingsystem gir både bedriften og samfunnet mulighet til å korrigere avvik og rette opp i uønskede forhold og er et viktig element i bedriftens virksomhetsstyring.

De siste årene har den ene alvorlige varslingsaken etterfulgt den andre. Sakene har omhandlet kritikkverdige forhold i private bedrifter, frivillige organisasjoner, politiske organisasjoner og offentlige etater.



Arkivfoto 1: Ole Martin Wold, Forsvarets forum pluss diverse mediesaker om varslings.

Prosjektoppgaven «Organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen» er inspirert av de siste års varslingsaker i Forsvaret, Norges Bank, Politiet og andre bedrifter i Norge og i utlandet. Det vil si de sakene som har nådd offentligheten og skapt overskrifter.

Et eksempel er en fersk granskingsrapport fra PwC «Det skal nytte å si ifra. Evaluering av Forsvarets system for varslings» som er publisert 18 November 2022 avslører store feil og mangel knyttet til seksuell trakassering, maktmisbruk og overtramp i Forsvaret. Leder av gjennomgangen Gunnar Holm Ringen påpeker under fremleggelsen av rapporten at det er noen særlige sårbarheter knyttet til hvordan Forsvaret er satt opp. «Til tross for manglende kompetanse ute hos de lokale lederne har Forsvaret hatt en regel: Varslingsaker skal behandles på lavest mulig nivå uten unødvendig byråkrati» Under fremleggelsen av PwCs rapporten innrømmer forsvarssjefen Eirik Kristoffersen at Forsvaret har gått gjennom en tøff periode med fokus på feil og mangler og erkjenner at det har vært feil i hvordan Forsvaret har håndtert varslinger i Forsvaret. Forsvarssjefen nevnte at de må bli

bedre på å håndtere varslinger. « Vi skal være en organisasjon som på en troverdig og riktig måte håndterer varslinger.» (Skille, Svendsen, Higruff, Strand, Skei, 18. nov.2022 for NRK).

Sentralspørsmål eller hovedspørsmålet i denne oppgaven vil derfor være hvor skal varslingsfunksjonen plasseres i virksomheten og hvem har nødvendig kompetanse og myndighet for god praksis i varslingssaker.

Bli det riktig å behandle varslingssaker på lavest mulig nivå i virksomheten og er dette i tråd med regler for god virksomhetsstyring? Bør håndtering av varsling løftes opp i virksomheten og behandles for eksempel av internrevisjon som er tredjeforsvarslinjen og har nok kompetanse og er uavhengig fra resten av virksomheten? Og hvordan vil behandling av varsler og gransking påvirke uavhengigheten til internrevisjon og er dette en oppgave som kan utføres av internrevisjon? Kan internrevisjon som tredjelinjen ha ansvar for varslingsfunksjonen og utføre oppgavene til andre og førstelinjen? Hvorfor internrevisjonen kan ivareta varslingsfunksjonen i virksomheten? Dette er noen av spørsmålene som jeg skal prøve å utrede i denne prosjektoppgaven.

Mange internasjonale organisasjoner slik som Forente Nasjoner(UN), UNDP, UNICEF, Verdensbanken(WB), Orkla og en del andre offentlige institusjoner både i Norge og utlandet. Swiss Fedral Audit Office og Norad velger å plassere behandling av varsler og varslingsfunksjonen under Internal Audit og Investigation Department/Unit eller som vi kaller det i Norge Internrevisjonen som er den tredje-forsvarslinjen i den klassiske Trelinjeforsvarsmodellen som etter 2020 kalles for Trelinjemodellen. Kan disse oppgavene til internrevisjon som er revisjon, rådgivning og uavhengig bekreftelse kombineres med behandling av varsler og gransking eller det som kalles på engelsk for «investigasjon»?

Historisk anses modellen for «de tre forsvarslinjene» for å være best for organisering av god virksomhetsstyring. Jeg argumenterer at ved god virksomhetsstyring varslingsfunksjonen fungerer slik at håndtering av varslingssaker ikke skaper medieoverskrifter.

Trelinjeforsvarsmodellen gir en oversikt over roller og ansvar for risikostyring og internkontroll på et overordnet nivå og kan hjelpe meg i min vurdering av beste plassering for varslingsfunksjon. Derfor skal jeg ta utgangspunkt i Trelinjeforsvarsmodellen eller Trelinjemodellen som det kalles etter 2020 for å vurdere hvilke forsvarslinje er best egnet for håndtering av varslingsfunksjon i virksomheten.

## **1.2 Formål**

Formålet med oppgaven er å utrede organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i den klassiske trelinjeforsvarsmodellen som anses å være best praksis for «hvordan et helhetlig system for virksomhetsstyring kan struktureres og operasjonaliseres - for å organisere styring og rapportering» (Ruud, 2020).

## **1.3 Problemstilling**

Når jeg startet å jobbe med oppgaven, la jeg ned mye innsats i å definere relevante og interessante problemstillinger som oppgaven skal besvare. Resultatet ble følgende fire problemstillinger:

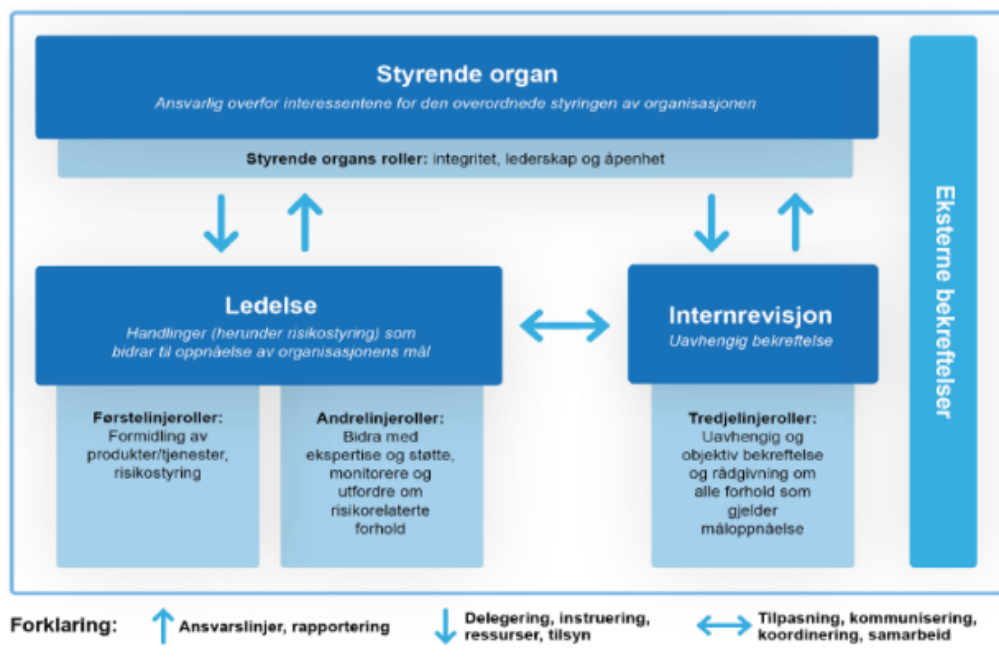
- I. Hva må være på plass for kunne håndtere varslingsfunksjonen?
- II. Kan internrevisjonen som tredjeforsvarslinje ha ansvar for varslingsfunksjonen?
- III. Hvordan kan internrevisjon som tredjeforsvarslinje kombinere en uavhengig og rådgivende rolle/oppgaver med granskning av varsler?
- IV. Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for, og avdekke misligheter, kritikkverdige eller uønskede forhold?

Det er inspirerende og spennende å dypdykke i norsk og internasjonal litteratur etter god praksis og innspill til den beste plasseringen for varslingsfunksjonen. Jeg begynner med en litteraturgjennomgang av Trelinjeforsvarsmodellen for å få en bedre forståelse av modellen, formålet, begrepene, elementene, mekanismene og rollene for å kunne kartlegge den optimale eller best mulig organisatorisk plassering for varslingsfunksjonen i virksomheten.



## 2. Trelinjeforsvarsmodellen

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



Figur 1. Trelinjemodellen (IIA,2020)

Trelinjemodellen ble utviklet i 2008-10 av Federation of European Risk Management Associations (FERMA) og European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) som en veiledning for det 8. EU-direktivet. Modellen skal gi styret og revisjonskomiteen en enkel veiledning som viser ansvaret for risikostyring, internkontroll og internrevisjon. Den forklarer hvordan disse funksjonene og aktivitetene forholder seg til hverandre og indikerer hva som skal overvåkes av hver funksjon eller aktivitet (Beate Hvam-Akselsen, Kenneth Hansen og Kine Kjærnet, IIA Norge, 2021).

I en klassisk modell for tre linjer har man normalt følgende inndeling:

- Første linje: Funksjoner som eier og håndterer/behandler risiko i virksomhetens prosesser. De er ansvarlig for utformingen og implementering av risikoreduserende kontroller og tiltak i førstelinjens prosesser.
- Andre linje: Funksjoner som overvåker og følger opp risiko. Skal støtte førstelinjen med ekspertise og gjøre uavhengige vurderinger i saker som krever dette. Et eksempel på en slik funksjon er compliance-funksjonen. God praksis er også at compliance-funksjonen rapporterer direkte til ledelse og styrets revisjonskomite.
- Tredje linje: Funksjoner som gir uavhengig bekreftelse til ledelsen og styret. Et tredjelinjeansvar innebærer å evaluere om internkontrollsystemet er tilstrekkelig, hensiktsmessig og fungerer etter forutsetningene.

Inndelingen vil selvsagt variere fra virksomhet til virksomhet avhengig av størrelse, driftsstruktur, risikostyringstilnærming og bransje. Innenfor bank, finans og forsikring er det lovpålagt med trelinje-funksjon og i 2015 kom rundskriv *R-117 Internrevisjon i statlige virksomheter*, som påla statlige virksomheter med inntekter eller utgifter over 300 millioner kroner å vurdere bruk av internrevisjon. (Beate Hvam-Akselsen, Kenneth Hansen og Kine Kjærnet, IIA Norge, 2021)

Figur 1 viser de sentrale elementene og mekanismene i en den klassiske trelinjeforsvarsmodellen som støtter styret og ledelsen i å sikre en hensiktsmessig og effektiv virksomhetsstyring. Prinsippene med forsvarslinjer er også beskrevet av FERMA (forening for risikostyring i Europa) og Institute of Internal Auditors (IIA) som har laget modellen og illustrerer roller og ansvar i eierstyring, risikostyring og kontrollfunksjoner (Ruud F., 2020, s. 325)

Kort om hva modellen viser: Styret har det overordnede ansvar for virksomhetens risikostyring og kontroll, og fører tilsyn med at dette fungerer. Den øverste ledelsen har det løpende ansvaret for aktiviteter som skal lede til måloppnåelse, inklusive risikostyring, og i dette arbeidet har første og andre linje sentrale roller. Førstelinjerollene er nært knyttet opp mot virksomhetens kjerneoppgaver med levering av varer og tjenester, og omfatter rollene til ulike støttefunksjoner som administrasjon og HR. Andrelinjerollen bistår førstelinjen ved å gi råd til

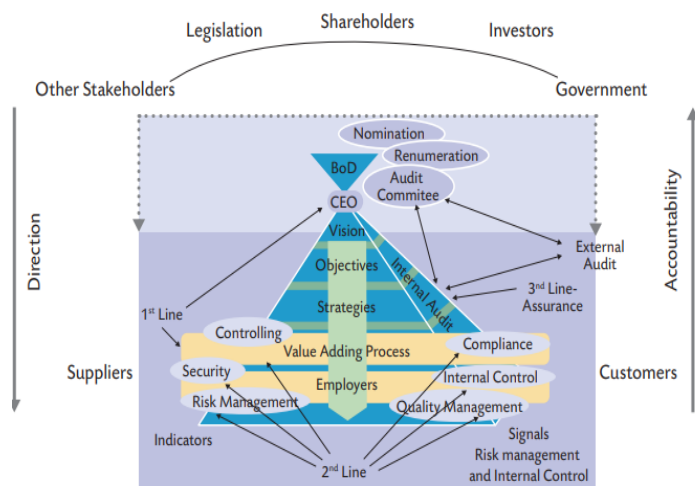
risikostyring, etterlevelse og overvåking av virksomheten. Skillet mellom første- og andrelinje er ikke nødvendigvis synlig i organisasjonskartet. Tredje linje er internrevisjonsfunksjonen, som gir objektive og uavhengige bekreftelser og råd om virksomhetsstyringen til styret og ledelsen. Mens første og andre linje sorterer under ledelsen og rapporterer til denne, vil internrevisjonen/tredje linje være underlagt styret eller toppledelsen og rapportere dit. (Ruud F. 2020, s. 326)

Trelinjeforsvarsmodellen har posisjonert seg i mange land som beste praksis. Modellen gir et hensiktsmessig og effektivt rammeverk for effektiv virksomhetsstyring, risikostyring og eierstyring. Inndelingen kan variere fra virksomhet til virksomhet avhengig av størrelse, driftsstruktur, risikostyringstilnærming, bransje og land. For meg er det interessant å utrede hvilken forsvarslinje er best egnet for å håndtere varslingsfunksjonen for å sikre at bedriften er organisert på en mest optimal måte for å sikre forsvarlig virksomhetsstyring.

## 2.1 Virksomhetsstyring og trelinjeforsvarsmodellen

Virksomhetsstyring – eller governance, som er det engelske begrepet – har i årtier stått sentralt i diskusjonen om hvordan man skal strukturere og operasjonalisere styringen og kontrollen av bedrift er og organisasjoner. Den klassiske problemstillingen er at eierne stiller kapital til rådighet for daglig leder og styre, som forvalter denne. Deretter er aksjonærene avhengige av daglig leders og styrets rettidige og sannferdige rapportering til eierne, det såkalte agent–prinsipal-forholdet (Ruud F., 2020, s. 322)

Figur 2 viser de sentrale elementene og mekanismene i en prosessorientert modell for eierstyring og selskapsledelse og illustrerer det dynamiske samspillet mellom de ulike behovene for styrings- og kontrollorganene i selskapet og verdiskapningen. Konsernledelse og overvåking på toppleder- og styrenivå er av stor relevans for hele selskapet. Ved hjelp av top-down-strategiarbeid utvikles og iverksettes hovedprioritetene (visjon, mål og strategier) av ledelsen og godkjennes og sanksjoneres av styret. (Ruud F., 2020, s. 323)



Gjennom risikostyring identifiseres potensielle farer, utvikles egnede kontrolltiltak og sørges det for troverdig finansiell og ikke-finansiell rapportering, samt etterlevelse. Dette bidrar således til en helhetlig styringsmodell. (Ruud F., 2020, s. 323)

Figur 2 Helhetlig styringsmodell. Ruud F. 2020

I tillegg illustreres samspillet mellom selskapet og aksjonærene samtidig de ulike interessentgruppene, som kan ha forskjellige interesser. Informasjonsflaskkehelsen mellom styre og ledelse og videre til aksjonærene viser problemstillingen for asymmetrisk informasjon. Dette gjelder ikke bare internt i organisasjonen, men også mellom foretaket og eierne samt de øvrige interessegruppene. (Ruud F., 2020, s. 323)

## 2.2 Hovedformålet med trelinjeforsvarsmodellen

Hovedformålet med modellen var å støtte styret og revisjonskomiteen i oppfyllelsen av artikkel 41 paragraf 2b i EU – direktivet(2006), som foreskriver at revisjonskomiteen skal overvåke effektiviteten av risikostyring og intern styring og kontroll samt internrevisjon når det er aktuelt. Med denne bakgrunnen søker modellen å gi en pragmatisk oversikt over funksjoner og aktiviteter i forbindelse med risikostyringen, intern styring og kontroll, etterlevelse/compliance, andre funksjoner som kvalitet, sikkerhet samt internrevisjonen eller å vise hvordan disse kan forholde seg til hverandre (Ruud F. 2020, s. 325)

Fokuset i denne oppgaven skal være tredjeforsvarslinjen som etter min mening er best egnet for håndtering av varslingsfunksjon og granskning av kritikkverdige forhold, mislighold og misligheter.

I motsetning til de to første linjene er den tredje linjen, internrevisjonen, den eneste prosessuavhengige aktiviteten som har en direkte og funksjonell rapporteringslinje til styret eller revisjonskomiteen og ofte også til toppledelsen. (Ruud F. 2020, s. 326)

Det er den unik plasseringen til internrevisjonen som er sentralt for denne prosjektoppgaven. Kan da internrevisjon som tredjelinjen ha ansvar for varslingsfunksjonen og granskning som er et sentralt verktøy for effektiv og god virksomhetsstyring ? Og hvis svaret er ja kan da internrevisjonen ivareta varslingsfunksjonen i virksomheten?

Formålet med denne prosjektoppgaven er utrede best praksis for organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen og granskning i virksomheten med hovedhypotesen at varslingsfunksjon kan og bør plasseres under internrevisjon som er tredjeforsvarslinjen i virksomheten.

For å kunne bekrefte den antagelsen eller hypotesen må vi se nærmere på hva er Internrevisjon: definisjon, formål, mandat, oppgaver. Dette vil hjelpe oss å forstå om internrevisjon kan tilføre mer verdi eller bidra til «enhances the organization's success» (IIA Global, 2023) ved å håndtere varslingsfunksjon og granskning av kritikkverdige forhold på en riktig og forsvarlig måte før de blir til mediasaker som kan gå over omdømmet eller målene til organisasjonen eller ledelsen.

### 3. Internrevisjon – den tredjeforsvarslinjen.

Tredje forsvarslinje utøves av internrevisjonen. Men hva er internrevisjon?

The Institute of Internal Auditors (IIA) definerer internrevisjon som: «en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsetninger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance.»

Internrevisjonsfunksjonen har hele virksomheten som virkeområde. Den utarbeider en årlig risikobasert revisjonsplan for å fastsette sine prioriteringer. Den arbeider etter anerkjente standarder og benytter en systematisk metode for å gjennomgå og vurdere sentrale dokumenter, systemer og praksis (DFØ, 2023)

Internrevisjonens formål er å fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt (IIA, 2017, s. 5).

Bekreftelsestjenester blir beskrevet som internrevisors objektive vurdering av et materiale for å avgi uttalelser eller konklusjoner angående en enhet, drift, funksjon, prosess, et system eller andre tema. Rådgivningstjenester er veiledende i sin natur. Ved utførelse av rådgivningstjenester bør internrevisor opprettholde sin objektivitet og ikke påta seg lederansvar (IIA, 2017, s. 10)

Internrevisjonsfunksjonen er ansett som en funksjon som skal bidra til forbedring og utvikling av virksomheter ved hjelp av sin faglig kompetanse, integritet, virkningsfullt kommunikasjon og uavhengighet. Internrevisjonen har ansvar for å følge opp virksomhetsstyring, risikostyring og kontroll i hele virksomheten innenfor et bredt spekter av områder. En viktig del av internrevisjonens mandat er å gi bekreftelser på hvordan alle elementer av risikostyringen fungerer i virksomheten, samt vurdere rammeverket for internkontroll (IIA position paper, 2013, s.5).

Ivaretagelse av uavhengighet og objektivitet er en forutsetning for at internrevisjonen skal lykkes i arbeidet. Internrevisorer skal ha en upartisk

innstilling og unngå enhver interessekonflikt. For å ivareta uavhengighet må internrevisjonen ha en organisasjonsmessig uavhengig posisjon med direkte og uinnskrenket tilgang til toppledelsen og/eller styre (IIA, 2017, s. 11-13). I utredningen fra arbeidsgruppen nedsatt av Finansdepartementet (2014), blir følgende sagt om uavhengighet: Internrevisjonen er uavhengig av organisasjonsenheter og prosesser den skal revidere. Dette betyr bl.a. at internrevisor ikke skal være involvert i linjeorganisasjonens gjennomføring av det ledelsen har besluttet, og ikke skal beslutte tiltak slik at internrevisjonen kan komme til å «revidere deg selv» (Finansdepartementet 2014, s. 47).

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

Internrevisjons rolle har gjennomgått endringer over tid. Ofte hersker det fordømmelse/feil oppfatning og internrevisjonen assosieres med frykt og forvirring slik det er beskrevet i skuespillet «Revisoren» av den ukrainske forfatteren Nikolaj Gogol(1836), hvor besøk av en revisor som kommer «inkognito» på inspeksjon «med hemmelige instruksjoner» skaper panikk og frykt blant byens korruperte embetsmennene som blir vettskremte av denne plutselige trussel om avsløring og straff, som vises i Figur 3.



Heldigvis i våre dager flere virksomheter har positiv erfaring med internrevisjon og ser på den som en slags «kritisk venn som dytter virksomheten i riktig retning», kommuniserer forløpende, tydelig, effektiv og «virkningsfullt», ikke skaper frykt eller er «inkognito» og som kan gi objektive råd.

*Figur 3. Funny Internal Audit Quotes.*

*ShortQuotes.cc*

Rådgivning som aktivitet synes å bidra til merverdi til organisasjonen og oppleves derfor som ønskelig og noe positivt. Internrevisjonen gir virksomhetslederen trygghet for at ting som er bestemt, blir gjennomført som forutsatt.

Internrevisjonen skal fungere som støtte for virksomhetslederen og linjeorganisasjonen for øvrig, og den skal være en katalysator for forbedringer i virksomheten. Internrevisjonens rådgivningsrolle kan være vanskelig å balansere opp mot krav til uavhengighet og objektivitet. Det ligger en iboende spenning i å skulle revidere virksomheters internkontroll og samtidig bidra med rådgivning og støtte til ledelsen (Sourour, 2015).

### **3.1 Formål og mandat**

Internrevisjon har som formål å tilføre merverdi og forbedre virksomhetens drift og utviklingsaktiviteter; å fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt; å bidra til at virksomheten når sine overordnede mål.(IIA, 2017)

Internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar må formelt fastsettes i en instruks for internrevisjonen i samsvar med formålet med internrevisjon og de obligatoriske deler av det internasjonale rammeverket (kjerneprinsipper for profesjonell utøvelse av internrevisjon, de etiske regler, standardene og definisjonen av internrevisjon). Leder av internrevisjonen må regelmessig gjennomgå og oppdatere internrevisjonsinstruksen og legge den frem for toppledelsen og styret til godkjenning.(IIA, 2017)



Internrevisjonsinstruksen er et formelt dokument som fastsetter internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar. Internrevisjonsinstruksen stadfester internrevisjonens mandat og stilling i organisasjonen, innbefatter leder av internrevisjonens funksjonelle rapporteringsforhold til styret; autoriserer tilgang til dokumenter, personell og eiendeler med relevans for utøvelsen av internrevisjonsoppdrag og presiserer omfanget av internrevisjonsaktiviteter. Det tilligger styret å fastsette den endelige internrevisjonsinstruksen.(DFØ, 2022)

Internrevisjonens oppgave er både å gi uavhengige vurderinger og råd, såkalte bekreftelsestjenester og rådgivningstjenester. Standardsettere har ønsket å forsterke internrevisjonens bekreftelsesrolle i forhold til rådgiverrollen. Den som blir revidert, ser ofte størst verdi i bidragene fra internrevisjonen når det gjelder å forbedre prosessene for styring og kontroll (rådgivningstjenester) (DFØ, 2023).

### **3.2 Internrevisjons rolle og plassering i virksomheten**

Internrevisjonen skal organisatorisk være knyttet til og rapportere til virksomhetslederen eller til styret i virksomheter som har dette.

Internrevisjonen skal være plassert direkte under den øverste myndigheten i virksomheten, og rapportere til denne. Det er øverste myndighet i virksomheten som er internrevisjonens oppdragsgiver (DFØ, 2022)

I privat sektor vil internrevisjonen rapportere til et styre og derfor være uavhengig av virksomhetsleder. Styrer i statlige forvaltningsorgan har imidlertid ikke det samme økonomiske og juridiske ansvaret som styrer i privat virksomhet, da det er overordnet departement som er konstitusjonelt, politisk og administrativt ansvarlig for underliggende virksomhet. Flere statlige virksomheter har et styre, men i de fleste statlige virksomheter er likevel virksomhetsleder øverste myndighet. Internrevisjoner i staten som rapporterer til virksomhetslederen eller et ev. styre vil ikke oppnå full uavhengighet i virksomheten, siden oppdragsgiver er en del av virksomheten. Internrevisjonen i statlige virksomheter er imidlertid uavhengig av nivåene under virksomhetslederen og de områdene den reviderer (DFØ, 2022)

Internrevisjonen skal være objektiv og uavhengig av resten av organisasjonen og de oppgavene som revideres. Derfor skal internrevisjonen for eksempel ikke

pålegges oppgaver som innebærer at den får ansvar for etablering, gjennomføring og implementering av tiltak knyttet til styring og kontroll. Dette fordi internrevisjonen fort kan ende opp med å revidere noe den selv har vært med på å etablere eller implementere. Uavhengigheten, objektiviteten, myndigheten og muligheten å rapportere direkte til topp ledelsen eller styret gir internrevisjonen et godt utgangspunkt for å håndtere varslingsfunksjon og gransking.

Men hvordan kan håndtering av varsler og gransking påvirke uavhengigheten til internrevisjon? Kan internrevisjonen «møte seg selv i døra» ved gransking av mottatt varsler og hvordan vil dette påvirke hovedoppgavene til internrevisjonen? For å få en forståelse om dette må vi se nærmere på oppgavene til Internrevisjonen.

### **3.3 Ressurser og oppgaver**

Internrevisjonen må ha tilstrekkelige ressurser. Dette innebærer blant annet at: Internrevisjonen må ha ressurser til å gjennomføre et forsvarlig omfang av revisjonsprosjekter som er dekkende for internrevisjonens selvstendige risikovurdering. Eventuelt må internrevisjonen ha budsjett til kjøp av ressurser og kompetanse som den selv ikke har. Gitt de høye kravene til kompetanse som stilles til internrevisjonen, blir det viktig å både kontinuerlig vedlikeholde, og å utvikle internrevisjonens kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse. (DFØ, 2022)

Internrevisjonen (uavhengig av modell) må ha tilstrekkelig ressurser til et program for kvalitetssikring og forbedring, herunder gjennomføre interne og eksterne evalueringer av funksjonen og tjenestene den yter. Internrevisjonsinstruksen bør gi føringer for hvilke typer evalueringer som skal gjennomføres (interne og eksterne, periodiske og løpende) og hvordan den skal rapportere resultatene.

Internrevisjonsinstruksen bør videre si hvor ofte det skal gjennomføres eksterne evalueringer av internrevisjonsfunksjonen og dens arbeide (DFØ, 2022)

Med sin kompetanse, uavhengige rolle og fugleperspektiv på virksomheten kan internrevisjonen også fungere som en rådgiver og støtte for virksomhetsleder og linjeorganisasjonen for forbedringer av virksomheten. Det finnes ulike modeller for etablering og bruk av internrevisjon. Virksomheten kan i ulike sammenhenger velge å kjøpe tjenester til å forbedre virksomhetens styring og kontroll.

Generelt sett har fokuset for internrevisjon dreid bort fra etterkontroll og bilagsrevisjon og mer i retning av mer omfattende analyser og vurderinger av institusjonens aktiviteter og virkemåte på vegne av ledelsen. Håndtering av varsler er blant oppgavene som er mer og mer vanlig faller under mandatet til internrevisjon.

Internrevisor har videre ansvar for å gjøre styret oppmerksom på eventuelle tilfeller av misligheter som internrevisjonen har avdekket, resultatet av undersøkelser som er gjort på mislighetsområdet, korrigerende tiltak som er iverksatt og planer for å overvåke området. Internrevisjonen skal også evaluere programmet ledelsen har implementert for å forebygge og avdekke misligheter. Internrevisor skal videre gi en rimelig bekreftelse på om kontroller som ledelsen har implementert for å forebygge og avdekke misligheter er tilstrekkelig i forhold til den identifiserte mislighetsrisikoen, og skal også bekrefte at kontroller som er implementert fungerer tilfredsstillende (COSO, 2016, s. 74–75).

Internrevisjonens mandat for å forebygge og avdekke misligheter er formulert i IIA standardene. I følge IIA standard 2120.A2 (IIA, 2017a) skal internrevisor vurdere muligheten for at misligheter kan forekomme, og hvordan organisasjonen håndterer risiko for misligheter. For at internrevisjonen skal etterleve denne standarden vil det være nødvendig å gjøre en risikovurdering av sannsynligheten for misligheter i virksomheten, i tillegg til at det vil være behov for dialog med ledelsen på ulike nivå i organisasjonen for å avklare hvordan identifiserte mislighetsrisikoer håndteres. Samtidig ved utarbeidelse av oppdragsmålsetningene må internrevisorer vurdere sannsynligheten for vesentlige feil, misligheter, manglende overensstemmelse og andre forhold (Implementeringsstandard 2210.A2)

IIA standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon definerer misligheter som «enhver ulovlig handling karakterisert som bedrag, hemmeligholdelse eller tillitsbrudd...» Videre konkretiseres det «Misligheter gjennomføres av parter og organisasjoner for å skaffe seg penger, eiendeler eller tjenester, for å unngå å betale for eller miste en tjeneste, eller for å sikre seg personlige eller forretningsmessige fordeler». Med andre ord korrupsjon og diverse kritikkverdige forhold.

En viktig oppgave som internrevisjon og internrevisjonssjefen har ansvaret for er å utarbeide en årlig risikobasert revisjonsplan med internrevisjonens

prioriteringer. Internrevisjonssjefen har også ansvar for å utarbeide en årsrapport som oppsummerer internrevisjonens arbeid i henhold til revisjonsplanen. Dette innebærer blant annet at internrevisjonens revisjonsplan skal dekke de vesentligste risikoene knyttet til virksomhetens mål, og være basert på internrevisjonens egne risikovurderinger.(DFØ, 2022)

Årsrapporten bør liste opp hvilke revisjoner som er gjennomført i løpet av året, hvilke anbefalinger internrevisjonen har kommet med, hvilke handlingsplaner eller tiltak ledelsen har besluttet og status på om tiltak fra tidligere revisjoner er lukket. Internrevisjonen bør også gi en beskrivelse av status på risikostyring og kontroll i virksomheten.(DFØ, 2022)

Etter litteraturgjennomgang av intervensjons definisjon, formål, standarder, oppgaver, og plassering i virksomheten det virker fortsatt for meg at internrevisjon er best mulig egnet for å håndtere varslingsfunksjonen og granskning av uønskede forhold. Før jeg kan bekrefte min hypotesen ønsker jeg å ta en kort litteraturgjennomgang av varslingsfunksjonen og prosessen rundt den.

#### 4. Varslingsfunksjon og misligheter

Et varslingsfunksjon (tilsvarende på engelsk «whistleblowing arrangement») skal fange opp, håndtere og rapportere varsler om kritikkverdige forhold knyttet til virksomheten. Varslingsfunksjon bør ha forankring i ledelsen, være knyttet til virksomhetens verdier og fungere i tråd med vedtatte retningslinjer og rutiner, og innenfor lovkrav. Det kan bestå av flere enkeltsystemer; for eksempel intern varsling og varsling fra eksterne.

Med kritikkverdige forhold menes forhold som er i strid med

- Lover og regler
- Skriftlige etiske retningslinjer i virksomheten
- Etiske normer som det er bred tilslutning til samfunnet

Lovbrudd og straffbare forhold anses alltid som kritikkverdige forhold.

Arbeidsmiljøloven § 2 A-1 (2) gir disse eksemplene på kritikkverdige forhold:

- Fare for liv eller helse, for eksempel mangel på rutiner, tiltak, teknisk utstyr eller i organiseringen av virksomheten som kan føre til at noen utsettes for livsfare eller forverret helsetilstand. Enkeltpersoner som på grunn av manglende kvalifikasjoner er en alvorlig fare for noens sikkerhet.
- Fare for klima eller miljø, for eksempel brudd på forurensings-, klimakvote- og produktkontrolløven.
- Korrupsjon eller annen økonomisk kriminalitet, for eksempel arbeidslivskriminalitet, bedrageri, tyveri/stjeling, underslag, konkursskriminalitet, økonomisk utroskap, heleri, hvitvasking, dokumentforfalskning og brudd på regler om konkurranse, verdipapirhandel, skatt, merverdiavgift og toll. Misligheter er ikke et rettslig begrep, men omfatter både såkalt «uetisk atferd» og straffbare handlinger. De straffbare handlingene som defineres som misligheter vil i mange tilfeller inngå i definisjonen for økonomisk kriminalitet.
- Myndighetsmisbruk, for eksempel hvis en offentlig instans utøver sin myndighet på en uforsvarlig måte ved at den tar utenforliggende hensyn, utøver usaklig forskjellsbehandling eller tar klart urimelige avgjørelser.
- Uforsvarlig arbeidsmiljø, for eksempel forhold som kan ha innvirkning på fysisk og psykisk helse, blant annet trakassering.
- Brudd på personopplysningssikkerheten, for eksempel brudd som fører til utilsiktet eller ulovlig tilintetgjøring, tap, endring, ulovlig spredning av

eller tilgang til personopplysninger som er overført, lagret eller på annen måte behandlet. Det kan også være brudd på konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet.

#### **4.1 Varslingskanal**

Varslingsutvalget definerer en varslingskanal som «en arbeidstaker kan bruke som et mellomledd dersom det ikke er ønskelig eller hensiktsmessig å varsle direkte til den som ellers vil være relevant varslingsmottaker i saken». Eksempler på varslingskanaler er kolleger, verneombud, tillitsvalgte, arbeidsmiljøutvalget, ansattes styrerepresentant, styret og bedriftshelsetjenesten. Eksterne kanaler kan være advokater og revisorer, interesseorganisasjoner, fagforeninger, politikere, media og sosiale medier (NOU 2018:6, s.107, 108).

Bruken av varslingskanaler kan være regulert i virksomhetenes varslingsrutiner. Den eller de som nyttes som varslingskanal, kan enten gjøre virksomheten kjent med forholdet eller selv ta tak i saken der det hjemles i mandatet og vurderes hensiktsmessig.

#### **4.2 Varslingsprosessen**

Varslingsprosessen kan betraktes som en intern forretningsprosess i virksomheten. Læreboken *Internal Auditing* (2017) definerer en forretningsprosess (business process) som «the set of connected activities linked with each other for the purpose of achieving an objective». (s.5-2).

En varslingsprosess kan deles inn i en mottaksfase, en behandlingsfase, og en beslutnings- og tiltaksfase. Kommunikasjon og rapportering skjer i alle fasene. Gjennom å kartlegge hva som går inn i prosessen (input), de konkrete aktivitetene som er nødvendig for å oppnå prosessmålene, og hva som kommer ut av prosessen (output), får man en forståelse av forretningsprosessen.

Varslingsutvalget skisserer det de kaller en ideell prosess for en varslings sak. Den inneholder 8 faser. De to første fasene skjer hos varsleren selv: 1) observasjon og

vurdering, og 2) varsling. De neste seks fasene skjer i virksomheten: 3) mottak av varsel, 4) undersøkelse og vurdering av varselet, 5) beslutning om videre prosess, 6) håndtering, 7) løsning og lukking av saken, og 8) evaluering og etablering eller forbedring av rutiner for varsling (NOU 2018:6, s.137).

Utvalget påpeker at varslingsprosesser som går veldig bra sjelden vil bli oppfattet eller omtalt som varsling eller en varslings sak. Et viktig utgangspunkt er ifølge utvalget at varslings saker bør løses på lavest mulig nivå og med minst mulig konflikt (NOU 2018:6, s.137). Videre at en vellykket varsling vil være i tilfeller der varsleren oppdager noe kritikkverdige og gir beskjed om dette til en leder som følger opp med tiltak for å bringe forholdet til opphør (NOU, 2018:6, s.117).

Formålet med denne prosjektoppgaven er å utrede plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten med utgangspunktet i trelinjeforsvarsmodellen og da er det interessant å drøfte varslingsutvalgets uttalelse at varslings saker bør løses på lavest mulig nivå og med minst mulig konflikt (NOU 2018:6, s.137). Her ser vi at det gjenspeiles problemstillingen som ble presentert av PwC og Gunnar Holm Ringen hvor han påpekte at det er noen særlige sårbarheter knyttet til hvordan Forsvaret er satt opp. «Til tross for manglende kompetanse ute hos de lokale lederne har Forsvaret hatt en regel: Varslings saker skal behandles på lavest mulig nivå uten unødvendig byråkrati»

Behandling av varslings saker på lavest mulig nivå fungerte ikke særlig bra i Forsvaret. Dette vet vi på noen av de siste mediasakene i Norge rundt Forsvaret. Vil behandling av varslings saker fungere bedre om varslingsfunksjonen blir plassert i andre- eller tredjeforsvarslinjen ? Hva er det som gjør at førstelinjen ofte feiler med varslingsprosessen og håndtering av varsler?

Varslingsprosessen kan etter omstendighetene foregå i linjen og/eller i en spesialisert funksjon (eventuelt via tillitsvalgt eller verneombud). Prosessen i den enkelte sak starter der varsleren selv ønsker; om varsleren varsler i linjen eller gjennom andre varslingskanaler. Saker av høy vesentlighet, som kan påvirke overordnede mål, må umiddelbart rapporteres videre til ledelsen, uansett hvem første varslingsmottaker er. Mindre saker kan løses på lavere nivåer i linjen uten varsling til ledelsen. Norske arbeidstakere varsler som regel først på et lavt nivå

og følger linjen, og forskning viser at nesten halvparten av alle varseler går til nærmeste leder. Det antas at en viktig grunn til at ikke flere varseler går til nærmeste leder er at 42 prosent av varslings sakene dreier seg om nærmeste leder eller en annen leder (NOU 2018:6, s.137).

«Saker av høy vesentlighet må umiddelbart rapporteres videre til ledelsen», men har første linjen nok kompetanse, tid, fokus for å gjøre en vurdering av hva som er «høy vesentlighet»? Vil det ikke være bedre å plassere varslingsfunksjonen under tredjeforsvarslinjen som rapportere direkte til toppledelsen eller styret og som regel har riktig kompetanse, fokus og formål for å identifisere risikoene i virksomheten?

I artikkelen Varslings – en viktig del av bedriftens compliance program på IIA Norge sin hjemmeside, skriver Corporate compliance officer i Kongsberg Gruppen, Lene Svenne, at ved mottak av et varsel må det avgjøres hvem som skal ha ansvar for undersøkelser og hvordan man skal undersøke påstanden. Hun påpeker viktigheten av at virksomheten utarbeider prinsipielle rutiner for hvordan man skal behandle et varsel inkludert beslutningsnivåer og rapporteringsrutiner. Videre skriver hun at virksomheten bør ha et enhetlig reaksjonsmønster for alvorlige brudd på eksterne lover og regler og interne retningslinjer.

Varslingsmottaker må forholde seg både til den som varsler, og den som varsleren mener er ansvarlig for det kritikkverdige forholdet. Et sentralt spørsmål er med andre ord hvordan varslersaker mottas og håndteres. Det vil si hvilke rutiner man har for å sikre en best mulig behandling av varsleren, saker det varsles om, og den eller de som er ansvarlig for det kritikkverdige forholdet (den det varsles om). Forskning viser at norske arbeidstakere fortrinnsvis varsler til nærmeste leder. Men varslingsmottaker kan også være en leder høyere oppe i hierarkiet, eller det kan være en tillitsvalgt, verneombud, styremedlemmer, interne/eksterne varslingsmottak, tilsynsmyndighet eller media.

Å håndtere meldinger om kritikkverdige forhold i norske virksomheter har vist seg å være en stor utfordring. Det kan være mange grunner til dette, men to forhold framstår som viktige. For det første har lederne (som er de viktigste varslingsmottakerne) mangelfull kjennskap til lovbestemmelsene. Det andre



forholdet er knyttet til ytringsklimaet på arbeidsplassene. Ytringsklima er en vesentlig bestanddel i en organisasjonskultur og kan kort defineres som mulighetene for å kunne si fra om bekymringer til ledere og kolleger uten å bli sanksjonert for det. (Evaluering av varslerbestemmelsene. S.C. Trygstad, s. 53)

Jeg ønsker å stille spørsmålene mine til spesialister og internrevisorer i Norge og utlandet som jobber både med internrevisjon, compliance, granskning og varslingssaker som kan hjelpe meg å utrede hvor skal varslingsfunksjonen plasseres i virksomheten og hvem har nødvendig kompetanse og myndighet for god praksis i varslingssaker.

Jeg velger derfor litteraturgjennomgang og intervju som metode for denne prosjektoppgaven.

## 5. Metode – intervju

Metode er læren om å samle inn, organisere, bearbeide, analysere og tolke fakta på en så systematisk måte at andre kan «kikke oss i kortene», dvs. at prinsippet om etterprøvbarehet står sentralt i den vitenskapsteorien som dominerer dagens samfunnsforskning (Halvorsen, 2008, s 21).

Jeg benytter kvalitativ metode for undersøkelsen (Johannessen et al., 2006). Datainnhenting i prosjektoppgaven er gjennomført som litteraturstudier og gjennom og intervjuer med respondenter fra utvalgte virksomheter.

Jeg har hatt et ønske om å oppnå avklaringer rundt plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten og hvem har nødvendig kompetanse og myndighet for god praksis i varslingsaker. Jakten på god praksis er formålet, og ikke en kartlegging av praksis ute i virksomhetene.

Jakten på god praksis i faglitteratur og gjennom internettsøk har av praktiske årsaker vært begrenset til kilder på norsk og engelsk. Søkeord har bl.a. vært varslings, varsel, varslingsaker, varslingsystem, god praksis, veileder, styring, virksomhetsstyring, risikostyring, kontroll, trelinjeforsvarsmodellen, whistleblowing, raise concern, report, cases, system, good practice, guideline, governance, risk management, control – og kombinasjoner av disse.

Det foreligger mye empiri som forteller om et forbedringspotensialet for norske virksomheter i varslingsarbeidet. I Norge er det særlig Fafo som har forsket på varslingsproblematikk. Fafo-rapportene forteller blant annet at av arbeidstakerne som blir kjent med kritikkverdige forhold, er det en stor andel som ikke varsler om dette. Og de som varsler opplever ikke alltid at det hjelper, eller at det blir satt pris på. Denne kunnskapen danner et viktig utgangspunkt for styret, ledelsen og de ansatte som ønsker seg et godt yrings- og varslingsklima i virksomheten, er opptatt av å finne organisatoriske og praktiske løsninger for et internt varslingsystem og etablere god styring og kontroll. Det er også viktig med god varslingskultur miljø og tonen på toppen som støtter denne kulturen.

I tillegg til litteraturgjennomgang bruker jeg intervju som metode i min prosjektoppgaven. Formålet med intervjuer er å få innsikt og dybdekunnskap om hendelser, hendelsesforløp, meninger, vurderinger, argumenter, beslutninger, tiltak eller utviklingstrekk som har betydning for å definere behovet.

Den beste måten å få innsikt i brukernes behov på er å snakke med de. Det handler om å få den som intervjues til å levere relevant informasjon, og å få vite noe nytt eller bekrefte/avkrefte noe du er usikker på.

Det jeg ønsker å bekrefte ved bruk av intervju som metode er min hypotese rundt plassering av varslingsfunksjonen.

## 6. Hypotese

En hypotese er en påstand om hvordan noe er eller fungerer, som man søker å bevise eller motbevise. Det er viktig å huske på at resultater som motbeviser en hypotese kan være like korrekte og relevante som resultater som beviser en hypotese.

Min hypotese som jeg ønsker å bevise/bekrefte er at **varslingsfunksjonen kan og bør plasseres under tredjelinjen fordi internrevisjonen har nødvendig kompetanse, myndighet, uavhengighet, objektivitet og unik plassering i virksomheten for å håndtere varslingsaker på en best mulig måte og rapportere direkte til styret eller toppledelsen om uønskede forhold i virksomheten som bør korrigeres eller forbedres.**

## 7. Datainnsamling/Analyse

Formålet med intervjuene er å opparbeide dybdekunnskap omkring eksisterende meninger, vurderinger og argumenter knyttet til internrevisjon og plassering av varslingsfunksjonen. Jeg velger derfor å gå for kvalitative intervjuer som enkeltstående teknikk, en metode som jeg anser som den mest relevante for å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2006).

For å innhente primærdata er det flere ulike typer intervjuer som man kan benytte. Intervjuer kan være sterkt formaliserte og strukturerte ved bruk av standardiserte spørsmål for hver forskningsdeltaker, eller det kan være uformelle og ustrukturerte samtaler (Saunders et al., 2016).

For å innhente primærdata valgte jeg å benytte semistrukturerte intervjuer med standardiserte spørsmål i uformelle samtaler med personer som har god kjennskap innenfor fagfeltet.

Semistrukturerte intervjuer blir også ofte referert til som kvalitative forskningsintervjuer (Saunders et al., 2016). På forhånd hadde jeg utarbeidet en intervjuguide som er strukturert med sentrale spørsmål til mitt tema med underspørsmål tilknyttet til ulike aspekter tilpasset forskjellige virksomheter . Dette gjorde jeg for å sikre at hvert aspekt/tema ble belyst (Saunders et al., 2016). Bruken av underspørsmål spørsmålene varierte imidlertid fra intervju til intervju, ettersom jeg undersøkte ulike virksomheter innenfor ulike bransjer. I noen intervjuer ble dermed enkelte spørsmål utelatt og rekkefølgen på spørsmålene varierte.

### 7.1 Oppstart og forberedelser.

Jeg har utarbeidet en enkel e-post med overordnet informasjon om min undersøkelse (se vedlegg 1) og ba om tilbakemelding fra de som stilte seg til rådighet for å stille opp som intervjuobjekter.

Etter at svar fra kontaktpersonene var mottatt, satte jeg opp en foreløpig møteplan med oversikt over mulige tidspunkter for intervju. Alle kandidatene som hadde blitt spurt om å delta i intervju hadde sagt seg villig til å stille som respondenter, med forslag om spesifikk dato og tidspunkt for intervju. Dette viste seg å være en veldig interessant og relevant problemstilling for ytterligere diskusjon.

Helt overordnet erfarte jeg at det å skaffe respondenter, og avtale intervju, gikk overraskende greit. Det fleste respondentene kjente hverandre og alle hadde stor respekt for professor Flemming T. Ruud. Jeg slapp å bruke tid for å purre og be om tilbakemeldinger. Jeg opplevde at respondentene som takket ja til å la seg intervjuer både var interesserte i å få snakke med meg, og samtidig nysgjerrige på masterprogrammet Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon generelt, og prosjektoppgaven spesielt. Flere hadde tatt nevnte studie selv, og enkelte var også interessert i å høre mine erfaringer da de vurderte videreutdanning selv.

## 7.2 Gjennomføring av intervju

Nøkkelen til et vellykket intervju er nøye forberedelse og derfor er det en rekke elementer som det er nødvendig å gjøre i forkant (Saunders et al., 2016)

I forberedelsene hadde jeg et stor fokus på å innhente kunnskap og forståelse for temaet jeg skulle undersøke gjennom tidligere forskningslitteratur, media og virksomhetens offentlige årsrapporter og nettsider.

For å få et helhetlig inntrykk av varslingsfunksjonen i virksomheter var det avgjørende å innhente informasjon fra personer som hadde god kjennskap innenfor fagfeltet. Derfor var det hensiktsmessig å velge ut respondenter som hadde forståelse, kompetanse og erfaring innenfor varslings, virksomhetsstyring, internevisjon, compliance, risikostyring i virksomheter.

Jeg bestemte meg for å gjennomføre intervjuene med en viss struktur for å gjøre det enklere å sammenlikne svarene. Samtidig så jeg det som fordelaktig å kunne ivareta tilstrekkelig fleksibilitet og en noe mer uformell atmosfære rundt intervjuene. Dette kan gjøre det enklere for informanten å snakke og man kan tilpasse etter individuelle forskjeller og tilpasse spørsmålene noe etter hvert (Johannessen et al., 2006).

Jeg sender ut intervjuguiden i forkant av intervjuene sammen med invitasjon til deltakelse i intervjuundersøkelse. Intervjuene ble gjennomført både fysisk og over Teams. Ved uklarheter stilte jeg oppfølgingsspørsmål for å avdekke usikkerhet (Saunders et al. 2016).

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

Jeg innledet alle intervjuene med en rask presentasjon av problemstillingen hvor jeg forklarte litt rundt temaet for prosjektoppgaven og min hypotese. Jeg forklarte hvordan jeg planla å bruke det innsamlede datamaterialet og informerte om at jeg ville sikre full anonymitet både av respondent og virksomhet. Flere respondenter uttrykte at de ikke var bekymret for at vi ville dele informasjon som de ikke ville/kunne stå for og fordi de var offentlige personer, men jeg valgte uansett å anonymisere helt – for å unngå enhver potensiell problemstilling knyttet til dette. Formålet med intervjuene var å få respondentene til å dele relevant informasjon og bekrefte/avkrefte min hypotese hvor jeg ønsket større forståelse.

Jeg var klar over at respondenten skulle spille hovedrollen under intervjuene og at de skulle få snakke mest mulig, mens jeg hovedsakelig stilte spørsmål underveis. Min erfaring er at alle respondentene var meddelsomme, engasjerte og delte villig fra sine erfaringer, noe jeg opplevde som veldig verdifullt.

Tabell 1 er respondentene i min utredning presentert.

VIRKSOMHET	RESPONDENT	DATO	STED	TID
Forsvaret	Respondent 1	28.04.2023	BI	1 time
Whistleblowing Office for Swiss Federal Administration	Respondent 2	10.05.2023	Teams	1 time
Norad	Respondent 3	10.05.2023	Fysisk på kontoret	30 min.
Advokatfirma	Respondent 4	12.05.2023	Fysisk på kontoret	30 min.
Whistleblowing International	Respondent 5	15.05.2023	Teams	30 min.
KPMG	Respondent 6	16.05.2023	Teams	1 time
Orkla	Respondent 7	19.05.2023	Teams	1 time
TV2	Respondent 8	22.05.2023	Fysisk på kontoret	1 time
Norges Bank(NBIM)	Respondent 9	22.05.2023	Teams	30 min.
Oslo universitetssykehus HF	Respondent 10	23.05.2023	Fysisk på kontoret	1 time
PwC	Respondent 11	23.05.2023	Fysisk på kontoret	30 min.
Verdensbank	Respondent 12	23.05.2023	Teams	30 min.

*Tabell1. Oversikt over respondenter*

### 7.3 Dataanalyse

Dataanalyse er en grundig undersøkelse av den innsamlede dataen. Etter at intervjuene var gjennomført ønsket jeg å gå i dybden for å hente ut størst mulig verdi og for å luke ut uegnet informasjon. Dette gjorde jeg ved å trekke ut meninger, kategorisere og skape forståelse av informasjonen (Johannessen et al., 2016).

Formålet med analyse av data er å presentere og analysere resultatene fra gjennomførte intervjuer, og drøfte dette knyttet til hver av problemstillingene som ble definert i kapittel 1.3. Jeg har i besvarelsen av oppgaven valgt å begrense analysen og konklusjonen til de spørsmålene jeg mener er mest relevante for å utrede organisatorisk plassering av varslingsfunksjon i utgangspunktet i trelinjemodellen. Spørsmålene og svarene som inngår som en del av analysen i dette kapitlet, danner derfor grunnlaget for konklusjonen i kapittel 8.

Med en gang etter at jeg hadde gjennomført intervjuene med de tolv respondentene utarbeidet jeg en fullstendig oversikt over intervjuene, som også inkluderte kontekstuell data. Dette var viktig for å unngå at den detaljerte forståelsen av hva som ble sagt gikk tapt, og for å unngå at data fra de forskjellige intervjuene blir blandet. I tillegg til dette registrerte jeg følgende kontekstuelle data: sted for intervjuet, dato, tidsbruk, bakgrunnsinformasjon om deltakerne og det umiddelbare inntrykket jeg fikk av gjennomføringen. Det var i tillegg viktig å sikre deltakernes anonymitet. Noen respondenter ba jeg om å ta en gjennomgang av mine notater og bekrefte at alt er riktig oppfattet og notert. Deretter satt jeg i gang med selve dataanalysen. Det første steget handlet om å gjøre seg kjent med dataen.

Et sentral mål for denne prosjektoppgaven er å se nærmere på hvor skal varslingsfunksjonen plasseres i virksomheten, hvem har nødvendig kompetanse og myndighet for god praksis i varslingsaker, hva må være på plass for kunne håndtere varslingsfunksjonen, kan internrevisjonen som tredjeforsvarslinje ha ansvar for varslingsfunksjonen og hvis positive svar på forrige spørsmål hvordan kan internrevisjon som tredjeforsvarslinje kombinere en uavhengig og rådgivende rolle/oppgaver ved granskning av varsler.

Respondentenes egne refleksjoner rundt problemstillinger har derfor vært et sentralt diskusjonstema i intervjuene.

#### I. Hva må være på plass for kunne håndtere varslingsfunksjonen?

På spørsmål rundt første problemstilling var respondentene relativt samstemte. Majoriteten nevnte at det er veldig viktig å plassere varslingsfunksjonen riktig i

virksomheten der hvor er det nok og riktig kompetanse, resurser, myndighet og tid for å håndtere varslings saker og utføre granskning.

En av respondentene svarte at undersøkelse av varslings saker krever som alt annet kompetanse. Det innebærer at internrevisjonen trenger personell med variert kompetanse, eksempelvis intervjueteknikk og en kombinasjon av juridisk kompetanse innenfor arbeidsrett, anskaffelsesrett og annen juridisk kompetanse sett opp imot virksomhetens kjerneoppgaver. Utover dette har undersøkerne behov for en verktøykasse av metoder for å undersøke et varsel. Det vil avhengig av varselets karakter være behov for ulike måter å undersøke på, eksempelvis intervju og samtaleteknikk, arbeidsmiljøkartlegging, revisjon etc. Utover dette trengs det nødvendig teknisk understøttelse for håndtering, rapportering, statistikk og analyse. Tilstrekkelig med personellressurser, eventuelt gjennom innleie i perioder med stor belastning (herunder etablert rammeavtale med tilbyder av ønsket kompetanse), vil være nødvendig å ha på plass.

To av tolv påpekte spesialkompetanse i undersøkelse/håndtering av varslings saker, fleksibilitet og dynamikk for å kunne håndtere varslings saker, samt myndighet og frihet til å rapportere direkte til styret/styreleder (øverste ledelse).

En av respondentene nevnte nødvendige systemer og etikk.

En av respondentene nevnte at det er viktig med riktig varslingskultur i virksomheten for at man skal ikke være redd for å si ifra.

## II. Kan Internrevisjonen som tredjeforsvarslinje ha ansvar for varslingsfunksjonen?

Alle tolv respondenter har svart at det er ingenting i veien for at internrevisjonen som tredjeforsvarslinje skal ha ansvar for håndtering av varslingsfunksjon. To av tolv respondenter har svart at det er ikke noen bestemt fasit på hvordan varslingsmottaket skal plasseres. Plassering av varslingsfunksjonen må tilpasses virksomheten og at visse prinsipper bør etterleves. Det må skapes rammer for kyndig objektiv mottak i tråene med god praksis. Veldig viktig med riktig kompetanse og rett teknisk bakgrunn, kombinasjon juridisk, økonomisk, granskning og direkte adgang til toppleder og bred virksomhetsforståelse, som



kan gi grunnlagt til at forståelse av varslet, videre dirigering og behandlet av det på en adekvat måte.

En av respondentene nevnte at han opplever at det er flere gode argumenter for at tredjelinjefunksjonen kan ta ansvar for varslingsfunksjonen. Blant annet, så finnes det synergier mellom varslingsaker og revisjoner der undersøkelse av varslingsaker kan anta en form av revisjon. Videre så vil varslingsaker kunne bidra med mye forståelse for hva som rører seg i virksomheten og derigjennom bidra til en bedre forståelse av hvilke risikoer som rører seg.

Majoriteten har svart at internrevisjon kan være en verdifull bidragsyter gjennom å identifisere misligheter, avvik og uønskede hendelser. I den forbindelse uttaler en respondent at internrevisjons-funksjonen må tørre å være tett på, og jobbe aktivt for å etablere en felles forståelse med toppledelsen slik at de blir fokus på varslingsfunksjonen i virksomheten. Internrevisjon beskrives av en respondent som en uavhengig kontrollfunksjon som bistår direktør med et eksternt blikk, som er til for å bistå og sikre riktig bruk og styring av midlene til virksomheten. Med andre ord, en funksjon som er til for å sikre at virksomheten når sine overordnede mål og bidra til organisasjonens suksess. Dette er sammenfallende med Ruud (2020) sin omtale av internrevisjonens proaktive rolle og økt ansvar for å tilrettelegge for samarbeid, hvor *uavhengigheten* blir viktig å ivareta.

### III. Hvordan kan Internrevisjon som tredjeforsvarslinje kombinere en uavhengig og rådgivende rolle/oppgaver med granskning av varsler?

Majoritet svarte at internrevisjon må forholde seg til standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon samtidig anvende og opprettholde de fire prinsipper som er integritet, objektivitet, konfidensialitet og kompetanse noe som er sentralt for internrevisjonsfunksjon.

En av respondentene nevnte at tredjelinje bør ikke bidra med operasjonelt drift annen en med klart definerte rådgivningsoppdrag. Det er viktig at internrevisjonen ikke beslutter i granskningsoppdragene.

Det ble også nevnt at avhengig av internrevisjonens størrelse og hvor stor organisasjonen er, herunder også med tanke på antall varslingsaker, så vil en deling mellom hvem som primært ivaretar hvilke funksjoner bidra til et kompetansefellesskap som gir merverdi. Basert på kunnskap ervervet om hva som rører seg i organisasjonen gjennom kanalene varslings og revisjon, vil dette bidra

til bedre risikostyring og valg av revisjoner i revisjonsplanleggingen. Dette bidrar til å identifisere og gjennomføre de riktige revisjonene både innenfor bekreftelse og rådgivning. Objektivitet er viktig, men også felles, for funksjonene revisjon og varslings. Dette gjelder også behovet for organisatorisk uavhengighet. Riktig organisering og riktig bemanning er dermed nøkkelfaktorer.

IV. Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for, og avdekke misligheter?

100% respondenter har svart at kompetanse er veldig viktig for internrevisjon og ha bredde for å oppfylle revisjonens formål. Alle respondentene har vært inne på at som regel internrevisjonen både har nødvendig kompetanse eller kan sørge for å innhente riktig kompetanse der hvor det trengs. Tilstrekkelig kompetanse kan være utfordrende når virksomhetens internrevisjonsfunksjon er liten, og i enkelte tilfeller kun består av en ressurs på området. Ved begrenset kunnskap, må riktig kompetanse hentes inn annetsteds fra.

En av respondentene som er internrevisor med lang erfaring, nevnte at man til en viss grad kan trekke på tidligere erfaringer fra liknende revisjoner, revisjoner av fagområder krever som regel bistand fra fagfolk. Samme praksis kan benyttes ved håndtering av varslingsaker og gransking.

En av respondenter uttalte at i tilfeller hvor sunn fornuft og god kompetanse i intervensjonen er tilstrekkelig, så er det fint, men i de tilfeller hvor revisjonen eller håndtering av varsler krever mer spesialkompetanse i undersøkelse/håndtering av varslingsaker, så bør fagpersoner benyttes. Noen virksomheter bruker interne ressurser i linja. Andre revisjonsmodeller legger opp til at internrevisjonsfunksjonen kan leie inn ekstern bistand i form av konsulenter (jf. oversikt over revisjonsmodeller i litteraturdelen).

Det ble nevnte av flere respondenter at konsulenter har typisk et større miljø bak seg som de samarbeider med. Samtidig, så er det åpenbart at en konsulent ikke nødvendigvis kjenner den enkelte virksomhet like godt som en internt ansatt internrevisjonsfunksjon. Som en respondent uttaler det, så kommer konsulentene med bred kompetanse og revisjonsmetodikken, men det er internt ansatte - som kan bidra med hva som er unikt og spesielt for virksomheten.

En annen respondent fortalte at hvis vedkommende som er leder for intervensjonen har behov for et kompetanseløft, så spiller vedkommende gjerne på nettverket i IIA-foreningen.

En av respondentene nevnte at vedkommende har veldig sans for ett par prinsipper, nemlig at det er bedre å bruke personer med kjennskap til sin egen bedrift og sektor som har integritet og faglig dyktighet og et annet prinsipp er tverrfaglighet og alderssammensetning i oppgaveløsninger.

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

Gjennom intervjuene har jeg blitt kjent med at enkelte virksomheter danner egne internrevisjonsnettverk innad i den respektive virksomheten, både for å skape større eierskap og forståelse til hva internrevisjon er - og ikke minst for å bygge kompetanse. Tre virksomheter er veldig tydelig på at de har vært selektive i oppbyggingen av sine internrevisjonsteam, hvor en av tolv respondenter nevnte at vedkommende har vært bestemt på hvem vedkommende vil ha på oppdraget. Jeg registrerer at internrevisjoner som har flere ressurser, og et større og stabilt fagmiljø å spille på, har bredere kompetanse til å gjennomføre målrettede granskninger og revisjoner på flere fagområder.

Hovedspørsmål i denne oppgaven er: «**Etter din mening og i utgangspunktet i trelinjemodellen hvor skal varslingsfunksjonen plasseres organisatorisk i virksomheten?**» ble stilt til alle tolv respondenter.

Av tolv respondenter har to respondenter svart at det er ikke noen bestemt fasit på hvordan varslingsmottaket skal plasseres. En av dem har påpekt «plassering av varslingsfunksjonen må tilpasses virksomheten. Hvis vi skal se på bank og finans - sektor som eksempel, som både har krav til internrevisjon og eksternrevisjon utføres disse av eksterne revisjonsselskap (eksempelvis av big 4: PwC, EY,

KPMG, Deloitte). Innen bank og finans ville det vært umulig å tenke seg plassering av varslingsfunksjonen under intervensjonen. En slik plassering hadde ikke harmonisert med trelinje-forsvarsmodellen som er kjent som best praksis for hvordan virksomhetsstyring kan struktureres og operasjonaliseres.

Et eksempel: Tollvesenet hadde på et tidspunkt etablert internrevisjon med vanlig internrevisoroppgaver. I tillegg skulle internrevisjonen være mottak av varslings saker. Dette er Ikke optimalt fordi intervensjonen ikke nødvendigvis har forutsetninger for å utføre den oppgaven, og mangler bl.a. kompetanse og ressurser til å utføre denne type operative oppgaver. Internrevisjons oppgaver er basert på en årsplan og godt planlagte aktiviteter og anvendelse av ressurser i henhold til årsplanen. Mottak og behandling av varslings saker kan verken planlegges eller forutsettes, noe som skaper elementer av frustrasjon og usikkerhet.» Den andre har svart at «det er Ikke noe fasit, men at visse prinsipper bør etterleves. Og det er viktig at rammene skapes for kyndig objektiv mottak som er i trå med god praksis. Hos oss er varslingsfunksjonen samlokalisert med internrevisjon og gjør at vi har et rikt tilfall til risikoforståelsen og vi har andre organisatoriske forhold som gjør internrevisjon veldig godt egnet for håndtering av varslingsfunksjonen fordi vi har ansatte med rett teknisk bakgrunn, kombinasjon juridisk, økonomisk, granskning og vi har direkte adgang til toppleder. Vi har også et bred virksomhetsforståelse, som kan gi grunnlagt til at vi kan både forstå varslet, dirigere det videre og behandlet det på en adekvat måte.» Tre av tolv har svart at både andre- og tredjelinjen kan ha ansvar for varslingsfunksjon. Ved andrelinjen mente de Compliancefunksjonen. «Compliance» innebærer etterlevelse av både eksternt og internt regelverk. Compliancefunksjon skal imidlertid bidra til å hjelpe linjen med å utarbeide og implementere et effektivt internkontrollsystem for å styre risiko for brudd på eksternt og internt regelverk. Siden alle virksomheter skal ha en forsvarlig varslingsordning i trå med kravene i arbeidsmiljøloven compliancefunksjonen bør som minimum påse at det er etablert en tilfredsstillende varslingsfunksjon i virksomheten og da kan den også være en egen kanal for å motta varsler og ha ansvar for å ta imot og påse at varslene undersøkes, granskes, følges opp og lukkes på en forsvarlig måte.

I praksis vil compliancefunksjonen ofte ha det faglige ansvaret for etablering og oppfølging av en varslingsordning.

Samtidig nevnte samme respondenter at det står ingenting i veien for at denne rollen kan ivaretas av en ekstern varslingsfunksjon eller Internrevisjon, ofte i samarbeid med compliancefunksjonen eller juridisk avdeling.

Majoriteten har svart at varslingsfunksjoner bør plasseres under intervensjonen som er tredjeforsvarslinjen. For internasjonale aktører har blitt mer og mer vanlig at internrevisjon har ansvar for varslingsfunksjonen og granskning. Unik organisatorisk plassering av internrevisjonen i virksomheten, med rapportering til toppledelsen eller styret samtidig sin uavhengighet til linjen gjør at 58,33% av respondenter nevnte at intervensjonen er best egnet for håndtering av varslingsfunksjonen. De fleste respondentene nevnte at ifølge standarder for profesjonell utøvelse av intervensjon et av prinsipper som internrevisorer forventes å anvende og opprettholde er kompetanse. «Internrevisorer bruker de kunnskaper, ferdigheter og den erfaring som er nødvendig i sin utøvelse av internrevisjonstjenestene » (IIA Norge, desember 2016). Videre nevnte de egenskapstandardene 1210 Faglig dyktighet, 1220 Tilbørlig faglig aktsomhet, 1230 Kontinuerlig faglig utvikling og 2230 Ressurstildeling i forbindelse med oppdrag. Disse standardene omfatter en vurdering av den kunnskap, de ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sitt individuelle ansvar som internrevisjon. Samlet må internrevisjonen besitte eller kunne skaffe seg de kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sitt ansvar, oppdrag eller granskning. Internrevisorer må utøve sitt yrke med den aktsomhet og faglige innsikt som forventes av en kompetent internrevisor. Faglig aktsomhet betyr ikke ufeilbarlighet, men tilstrekkeligheten, effektiviteten og hensiktsmessigheten av prosesser for governance, risikostyring og kontroll, sannsynligheten for vesentlige feil, misligheter eller manglende etterlevelse som gjør at internrevisjon er mest mulig rustet og egnet for håndtering av varslingsfunksjonen.

Samtidig fem av syv respondenter nevnte at plassering av varslingsfunksjon under internrevisjon kan påvirke internrevisjons uavhengighet. En av respondentene nevnte at for å ivareta og kombinere uavhengig og rådgivende funksjon er det viktig at «En tredjelinje bør ikke bidra med operasjonelt drift annen en med klart definerte rådgivningsoppdrag. Det er viktig at internrevisjon ikke beslutter i granskningsoppdragene».

Oppsummert informasjon fra alle respondentene vises i oversikten under(Figur 4). To av tolv har svart at det er ikke noen bestemt fasit. Syv av tolv respondenter svarte at varslingsfunksjonen bør plasseres under tredjelinje. Tre av tolv svarte at både andre- og tredjelinjen er egnet for håndtering av varslingsfunksjonen.



Figur 4. Oversikt over svar på hovedspørsmål fra alle tolv respondenter.

## 8. Konklusjon

På et overordnet nivå tilsier resultatene av intervjuene at i praksis organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen varierer avhengig av virksomheter, bransjer og land. Hvilken plassering som er mest hensiktsmessig avhenger av varslingsfunksjon fokusområder og hvilke andre miljøer og funksjoner den skal samarbeidet med og rapportere til internt. Virksomhetens øvrige organisasjonsstruktur og dens modenhet i arbeidet med varslingsaker og granskning, som igjen ofte er bransje- og landavhengig, kan også være avgjørende når man skal velge hvor i virksomheten varslingsfunksjonen bør plasseres.

I noen virksomheter er varslingsfunksjon organisert som en egen separat enhet eller unit med rapportering til toppleder eller styret. Enkelte virksomheter har plassert varslingsfunksjonen sammen med compliancefunksjonen, og på denne måten samlet finansiell, operasjonell, juridisk og compliancerisikostyring under andre forsvarslinjen i virksomheten.

Mange virksomheter både i utlandet og Norge velger stadig oftere å plassere varslingsfunksjon under den tredjeforsvarslinjen som er internrevisjon. Dette kan være hensiktsmessig, gitt at internrevisjon har unik plassering i virksomheten, rapporterer direkte til toppledelsen eller styret, har nødvendig og riktig kompetanse og myndighet, samtidig er uavhengig og objektivt. Det forekommer at varslingsfunksjonsrollen utøves av internrevisjon, ved at internrevisjonen foretar granskning, fortolkning og gir råd kan påvirke internrevisjons uavhengighet. Dette er en viktig faktor som bør vurderes ved plassering av varslingsfunksjonen under intervensjonen. Samtidig svarte majoriteten av respondenter som deltok i intervjuene i forbindelse med prosjektoppgaven at det står ingenting i veien for at internrevisjon som tredjeforsvarslinjen skal både ha ansvar for varslingsfunksjonen og granskning og som er mest egnet for å ha ansvar for varslingsfunksjon.

Viktig at varslingsfunksjonen sikres tilstrekkelig organisatorisk uavhengighet til å ivareta sin objektivitet. Fortrinnsvis bør en slik funksjon ligge svært tett på virksomhetsledelsen. Imidlertid så er en varslingsfunksjon avhengig av å kunne spille på ressurser i hele virksomheten, spesielt med hensyn på å ivareta

arbeidsgivers omsorgsplikt overfor berørte parter. Internrevisjonen er godt egnet for dette.

Håndtering av varslings saker på lavest mulig nivå i virksomheten ble nevnt av majoriteten av respondenter som feil praksis. En av respondentene nevnte at ved plassering av varslings saker i linjen bør man basere organisatorisk plassering på prinsippene i Trelinjmodellen som «er kjent som beste praksis for hvordan et helhetlig system for virksomhetsstyring kan struktureres og operasjonaliseres - for å organisere styring og rapportering» (Ruud, 2020). Det vil si at i dette tilfellet hvor varslingsfunksjonen plasseres i førstelinjen eller på det laveste nivået i virksomheten bør andrelinjen påse at førstelinjen etterleve alle regler, lover og best praksis for håndtering av varslings saker og granskning. Utarbeider nødvendige rutiner og retningslinjer for håndtering av varslings saker og etterlever de i praksis. Tredjelinje bør utføre tilsyn og gi objektiv bekreftelse at varslingsfunksjonen fungerer optimalt i virksomheten. Under disse betingelsene varslingsfunksjonen kan plasseres i linjen og klare sin rolle og oppgave på best mulig måte uten at varslings sakene blir til store mediasaker som er definitivt ikke ønskelig hverken av varsleren eller den som det varsles til eller mottakeren av varsler.

### **8.1 Konklusjon problemstilling I - Hva må være på plass for kunne håndtere varslingsfunksjonen?**

100% av totalrespondenter de vil si alle nevnte at nødvendig og riktig kompetanse og resurser må være på plass for å kunne håndtere varslingsfunksjonen på best mulig måte samtidig fleksibilitet og dynamikk for å kunne håndtere varslings saker, nødvendige systemer, varslingskultur i virksomheten, riktig tone fra toppen som støtter varslingsfunksjonen, myndighet og frihet til å rapportere direkte til styret/styreleder (øverste ledelse).



## **8.2 Konklusjon problemstilling II - Kan Internrevisjonen som tredjeforsvarslinje ha ansvar for varslingsfunksjonen?**

100% eller alle tolv respondenter har svart at det er ingenting i veien for at internrevisjonen som tredjeforsvarslinje skal ha ansvar for håndtering av varslingsfunksjon.

Unik plassering i virksomheten ved å være uavhengig samtidig rapportere direkte til toppledelsen og styret gjør internrevisjonen godt egnet for håndtering av varslingssaker. Samtidig riktig/spesialkompetanse, tilgang på resurser, fleksibilitet/dynamikk og myndighet gir et godt utgangspunkt for en god prosess rundt granskning og håndtering av varslingssaker.

## **8.3 Konklusjon problemstilling III - Hvordan kan Internrevisjon som tredjeforsvarslinje kombinere en uavhengig og rådgivende rolle/oppgaver med granskning av varsler?**

Internrevisjon må forholde seg til standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon samtidig anvende og opprettholde de fire prinsipper som er integritet, objektivitet, konfidensialitet og kompetanse noe som er sentralt for internrevisjonsfunksjon.

Sentralt er at tredjelinje ikke skal bidra med operasjonelt drift men kun med klart definerte rådgivningsoppdrag. Det er viktig at internrevisjonen ikke beslutter i granskningsoppdragene.

## **8.4 Konklusjon problemstilling IV - Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for, og avdekke, misligheter?**

Kompetansen er veldig viktig for internrevisjonen både for å ivareta sitt ansvar og for håndtering av varslingssaker og granskning. Som regel har internrevisjonen både nødvendig kompetanse og kan sørge får å innhente riktig kompetanse der hvor det trengs. Det er viktig at internrevisjonen innehar nødvendig kunnskap, ferdigheter og annen kompetanse for å ivareta sin rolle på best mulig måte. Internrevisjonen bør ha

faglig bredde for å oppfylle revisjonens formål (DFØ, 2022). samtidig kunne bidra mer proaktiv til forbedring i styringen.

Tilstrekkelig kompetanse kan være utfordrende når virksomhetens internrevisjonsfunksjon er liten, og i enkelte tilfeller kun består av *en* ressurs på området. Ved begrenset kunnskap, må riktig kompetanse hentes inn annetsteds fra.

## Avslutning

Min undersøkelse gir et lite innblikk i hvordan virksomhetene plasserer varslingsfunksjonen i virksomheten. Jeg har vært opptatt av å kartlegge hva er avgjørende for å lykkes med plasseringen av varslingsfunksjonen og granskning og hva er vurderingene rundt det. Jeg håper derfor at denne prosjektoppgaven kan bidra med litt mer innsikt på foreløpig praksis rundt håndtering av varslingsfunksjon og granskning.

Jeg har snakket med internrevisorer, ledere, granskere og konsulenter med solid erfaring og kompetanse innenfor fagfeltet og ønsker å trekke fram de viktigste momentene fra denne undersøkelsen, for å oppsummere hva jeg har funnet ut. Undersøkelsen viser en forholdsvis unison oppfatning over hva som er viktig, og, må være på plass, for å kunne håndtere varslingssaker og granskning på best mulig måte. Ledelsesforankring, gjensidig tillit, rolleforståelse, kompetanse og ressurser er avgjørende. Det er også sentralt med god og trygg relasjon mellom ledelsen og varslingsfunksjons ansvarlig. Støtte fra ledelsen og mulighet til å rapportere direkte til toppledelsen eller styret er mest avgjørende faktoren for å lykkes med håndtering av varslingsfunksjon og granskning. Tilbakemeldingene jeg har fått viser at kompetansen på hvordan varslingssaker håndteres er veldig viktig og sentralt.

Undersøkelsen avdekker at flere virksomheter praktiseres forskjellige organisatorisk plassering av varslingsfunksjonen. Varslingsfunksjonen er i endring, og flere – både forskere og respondenter i denne oppgaven – fremhever mer fleksible innretninger til plassering av varslingsfunksjonen og granskning i virksomheten.

Resultatene av intervjuer bekrefter at trelinjemodellen er fortsatt den beste praksis for virksomhetsstyring, organisering og rapportering.

Det er ikke noen bestemt fasit på hvordan varslingsmottaket og varslingsfunksjonen skal plasseres i virksomheten. Min erfaring etter intervjurunden er at ansvaret for varslingsfunksjonen og granskning er plassert ulike steder i virksomheten, blant annet avhengig av type virksomhet det er snakk om og land.

Basert på undersøkelsen internrevisjon som tredjeforsvarslinjen kan ha ansvar for varslingsfunksjon, men en bør påse at granskning og håndtering av varslingssaker ikke påvirke internrevisjonens uavhengighet.

Dette verken bekrefter eller avkrefter min hypotese.

Personlig kom jeg til hovedkonklusjon at det finnes ikke fasit, best praksis eller regel hvor varslingsfunksjonen skal plasseres i virksomheten. Det viktigste er at hver enkelt virksomhet gjør en grundig vurdering ved plassering av varslingsfunksjonen i virksomheten og velger den organisatoriske plasseringen som passer og fungerer best for både virksomheten, ledelsen og driften. Plassering av varslingsfunksjonen bør baseres på vurdering av kosteffektivitet, riktig eller spesialkompetanse, resurser, fleksibilitet og dynamikk for å kunne håndtere varslingssaker, samt myndighet og frihet til å rapportere direkte til styret/styreleder (øverste ledelse). Viktig at varslingsfunksjonen sikres tilstrekkelig organisatorisk uavhengighet til å ivareta sin objektivitet samtidig må den ligge tett på virksomhetsledelsen. Imidlertid så er en varslingsfunksjon avhengig av å kunne spille på ressurser i hele virksomheten, spesielt med hensyn på å ivareta arbeidsgivers omsorgsplikt overfor berørte parter.

Lykkes virksomhetene med dette vil varslingsfunksjon være et viktig verktøy i virksomhetsstyring eller en «kritisk venn som dytter i riktig retning» ved å fange opp, håndtere og rapportere varsler om kritikkverdige forhold knyttet til virksomheten på en god måte før de blir til en mediasak.

## Litteraturliste

Ruud, F. Trelinjeforsvarsmodellen – Trelinjemodellen? Oppdatering av en praktisk virksomhetsstyringsmodell for å organisere «god governance», Finansiell og ikke-finansiell rapportering 2020, s. 321–341

COSO, Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk, Teknikker og verktøy, 2004/2005

CoCo – Rapporten, Forvaltning, Styring og Kontroll, Cappelen Oslo, 1997

Grimstad, E.(2015). Gransking (1.utg), Oslo, Gyldendal

Audit Scotland, NAO, NIAO, Wales Audit Office (2014) Whistleblowing in the Public Sector A Good Practice Guide for Workers and Employers, [http://www.auditscotland.gov.uk/docs/corp/2014/as\\_141125\\_whistleblowing\\_public\\_sector.pdf](http://www.auditscotland.gov.uk/docs/corp/2014/as_141125_whistleblowing_public_sector.pdf)

Chartered Institute of Internal Auditor, (2014) Whistleblowing and Corporate Governance, IIA UK.Hentet fra: [https://www.iaa.org.uk/media/537988/final\\_0795\\_iaa\\_whistleblowing\\_report\\_30-1-14.pdf](https://www.iaa.org.uk/media/537988/final_0795_iaa_whistleblowing_report_30-1-14.pdf)

Svenne, L. (2017). Varsling – en viktig del av bedriftens compliance program. IIA Norge. Hentet fra: <https://iaa.no/varsling-en-viktig-del-av-bedriftens-compliance-program/>

Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. Accounting, Auditing & Accountability Journal vol. 22 no. 2, pp. 200- 220. <https://doi.org/10.1108/09513570910933942>

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2016). Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon. Rapport 02/2016.

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), (2022). Internrevisjon i staten <https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/internrevisjon-i-staten>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Etske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon

COSO (2017). Helhetlig risikostyring. Integrering med strategi og måloppnåelse. Sammendrag

COSO (2016) Fraud Risk Management Guide. COSO.org

COSO(1996) Intern kontroll – et integrert rammeverk. (1992 utg.) (Oversatt til norsk). Oslo. Cappelen

Ot,prp. Ot,prp.nr.84 (2005-2006) Om lov om endringer i arbeidsmiljøloven (varslings), Regjeringen. Hentet fra; [Ot,prp. nr. 84 \(2005-2006\) - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

Shambler B, (2017). Whistleblowing Good Practice., NAO blog National Audit Office Hentet fra: <https://www.nao.org.uk/naoblog/whistleblowing-good-practice/>

Saunders, M, N, K., Lewis, P. & Thornhill, A. (2016). Research methods for business students. London: Pearson Education.

Trygstad S.C, Skivenes M., Steen J.R. og Ødegård A.M (2014) Fafo-rapport 2014, Evaluering av varslerbestemmelsene,

Halvorsen, K. (2008). Å forske på samfunnet: en innføring i samfunnsvitenskapelig metode (5. utg. utg.). Oslo: Cappelen akademisk forl.

Skille, Svendsen, Higrav, Strand, Skei, 18. nov.2022 for NRK

[Anbefaler å legge om hele varslingsystemet i Forsvaret – NRK Norge – Oversikt over nyheter fra ulike deler av landet](#)

Eilén Wikhaug Christensen, [Varslingsrekord i Forsvaret: –En betydelig jobb å rydde opp i \(forsvaretsforum.no\)](#)

Veileder for Compliancefunksjonen, IIA Norge, September 2020