



75 år av internrevision:

Jubileumsskrift för IIA Sverige



The Institute of
Internal Auditors
Sverige

75 år av internrevision: Jubileumsskrift för IIA Sverige

IIA Sverige är en del av the Institute of Internal Auditors (IIA Global). Organisationen är världsledande inom utbildning, utveckling, forskning och teknisk rådgivning för internrevisorerna över hela världen, och tillhandahåller både normgivning och kompetensutveckling.

IIA Sverige består av en ideell förening och ett aktiebolag. Föreningens syfte är att främja och utveckla internrevisionsprofessionen i Sverige, samt bidra till utvecklingen av god internrevisions- och internrevisorssed. Vi är verksamma med att stödja professionen och kompetensutveckla Sveriges internrevisorerna.

Denna jubileumsskrift är ett resultat av frivilliga insatser från forskare och professionella internrevisorerna, där författarna för varje kapitel har haft frihet att föreslå och utforma sina egna bidrag. Alla kapitelförslag har godkänts av IIA Sveriges akademiska kommitté, och alla fullständiga utkast till kapitel har genomgått innehållslig granskning av en till två medlemmar av kommittén. Kapitel där skriftens redaktör har deltagit har därutöver granskats av externa sakkunniga.

Utgiven av Internrevisorernas service AB

Utgivningsår: 2026

Redaktör: Stefan Lundborg

ISBN: 978-91-535-1065-9

Tryck: Universitetsservice US-AB

© Internrevisorernas service AB

Innehållsförteckning

KAPITELFÖRFATTARE I DENNA BOK (A-Ö)	4
--	----------

INTRODUKTION: FÖRENINGEN, PROFESSIONEN, OCH JUBILEUMSSKRIFTEN

FÖRORD: EN SMART PROFESSION I STÄNDIG UTVECKLING	10
---	-----------

INTRODUKTION: AKADEMISKA OCH PROFESSIONELLA PERSPEKTIV PÅ

INTERNREVISIONENS DÅTID, NUTID OCH FRAMTID	12
---	-----------

AKADEMISKA KOMMITTÉN: STEFAN LUNDBORG, DANIELA ARGENTO, OLOF ARWINGE, GUNILLA EKLÖV ALANDER, ANNA ISACSON, MARIA LAHOUD, JAN MARTON, FREDRIK NILSSON, STINA NILSSON KRISTIANSSON, JENS WIESLANDER

TEMAOMRÅDE ETT: INTERNREVISION DÅ, NU OCH FRAMÅT

INTERNREVISORERNAS FÖRENING: EN PLATS FÖR KUNSKAPSDELNING OCH UTVECKLING	18
---	-----------

KLAS SCHÖLDSTRÖM, GUIDON BERGGREN, CHARLOTTA LÖFSTRAND HJELM

TEN THOUSAND YEARS OF AUDITING: FROM THE BEGINNINGS OF ACCOUNTING FOR ECONOMIC TRANSACTIONS AND AUDITING THEM TO THE CURRENT PROFESSION OF INTERNAL AUDITING	30
--	-----------

T. FLEMMING RUUD, MARIA THALMANN

INTERNREVISIONENS FRAMTIDA UTMANINGAR	40
--	-----------

OLOF ARWINGE

NOW BOARDING: VÅR PÅGÅENDE RESA MOT FRAMTIDEN	50
--	-----------

STINA NILSSON KRISTIANSSON, HANS LÖFGREN, CHARLOTTA LÖFSTRAND HJELM, ANNIKA WALLIN, ANDERS ERLANDSSON, SILSA HEILBORN

BETRAKTELSE OM INTERN STYRNING OCH KONTROLL UTIFRÅN ETT

SAMARBETE MELLAN IIA OCH FAR	58
---	-----------

ANDERS HULT

TEMAOMRÅDE TVÅ: PERSPEKTIV PÅ INTERNREVISION

MELLAN ROLLOKLARHET OCH OBEROENDE – INTERNREVISORERS TRE HANDLINGSMÖNSTER	68
--	-----------

GUNILLA EKLÖV ALANDER, MIKAEL HOLMGREN CAICEDO

INTERNREVISIONENS RÖST – OM ADVOCACY, DIALOG OCH PÅVERKAN	80
--	-----------

URBAN EKLUND, ANDERS THUNHOLM, OVE JOHANSSON, ANN-KATRIN HARRINGER, DANNILA JABBO, DESIRÉE NORDQVIST, FREDRIK BERGLUND, KRISTOFFER LUNDQVIST, MARIE OLSSON

THE EFFICIENT INTERNAL AUDIT FUNCTION	88
--	-----------

EMMA LINDELL

CYBERSECURITY RISK RESPONSIBILITY GREY ZONES: EXPLORING

THE ROLE OF INTERNAL AUDITORS	100
--	------------

KATARZYNA CIESLAK, FREDRIK NILSSON, WLADYSLAW PLESKACZ

TEMAOMRÅDE TRE: INTERNREVISIONEN OCH ANDRA SÄKRINGSFUNKTIONER

INTERNAL AUDIT IN THE AGE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE 112

MARIA THALMANN, T. FLEMMING RUUD, MARCO SCHREYER

INTERNREVISION OCH VISSSELBLÅSNING: SÄLLAN DISKUTERADE PERSPEKTIV 124

JENS WIESLANDER, STEFAN LUNDBORG

TRENDS IN EXTERNAL AND INTERNAL AUDITING 134

STINA NILSSON KRISTIANSSON, JAN MARTON

INTERNREVISION OCH INTERN REVISION: KÄRT NAMN HAR MÅNGA BARN? 142

STINA NILSSON KRISTIANSSON, STEFAN LUNDBORG

AVSLUTNING: LÄRDOMAR FRÅN FÖRR INFÖR FRAMTIDEN

MOT 75 NYA ÅR AV INTERNREVISION..... 152

AKADEMISKA KOMMITTÉN: STEFAN LUNDBORG, DANIELA ARGENTO, OLOF ARWINGE, GUNILLA EKLÖV ALANDER,
ANNA ISACSON, MARIA LAHOUD, JAN MARTON, FREDRIK NILSSON, STINA NILSSON KRISTIANSSON, JENS WIESLANDER

Kapitelförfattare i denna bok (A-Ö)

Anders Erlandsson har 40 års erfarenhet av både intern- och externrevision, varav de 20 senaste åren som internrevisor inom den finansiella sektorn. Anders är idag konsult inom bland annat extern kvalitetsutvärdering och är aktiv inom IIA Sweden som ordförande i valberedningen och medlem i professionsutvecklingskommittén.

Anders Hult är civilekonom med specialisering inom matematik, statistik och IT med sikte på auktorisation som revisor. Han har sedan 1979 arbetat inom externrevision i både Sverige och Toronto, Kanada. Under tre år var han verksam i New York inom området "Knowledge Management". Under fyra år var han CAE inom finanssektorn. Han blev 2013 rekryterad till SL, där han var CRO och rådgivare åt SL:s VD. Inom FAR var Anders sedan 1987 verksam inom Databehandlingskommittén och inom Revisionskommittén, där grunden lades för god revisions-sed. Han var medförfattare till FAR:s skrift Revision II och har skrivit ett antal artiklar i tidskriften Balans. Ordförande i arbetsgruppen "*Intern Styrning och Kontroll*", 2008-2013. Idag är Anders konsult i eget bolag. Han ger kurser i riskhantering, är mentor för internrevisionschefer och är ledamot i nätverket Aktiva Seniorer.

Anders Thunholm är internrevisionschef vid Försvarsmakten sedan 2017. Han har tidigare lång erfarenhet som partner vid revisionsbyrå med bl.a. ansvar för tjänster inom internrevision och governance. Anders har även erfarenhet från anställningar som ekonomichef, controller, internrevisor och managementkonsult. Han blev medlem i IIA 1991 och har bl.a. varit styrelseledamot.

Annika Wallin arbetar som internrevisor på Försvarsmakten och har drygt 30 års erfarenhet av internrevision. Annika är CIA-certifierad och har tidigare arbetat både som internrevisionskonsult och internrevisionschef, främst inom finansiell sektor. Annika är aktiv inom IIA Sweden som både medlem i det Finansiella nätverket och i Professionsutvecklingskommittén.

Ann-Katrin Harringer har mångårig erfarenhet som chef för internrevisionsfunktioner och är sedan 2011 internrevisionschef på Skatteverket. Hon har ett stort engagemang för internrevisionsfrågor och ser internrevision som ett kraftfullt verktyg som stödjer både styrelse och ledning i att fatta välgrundade beslut och skapa värde. Ann-Katrin har haft styrelseuppdrag i Internrevisorerna och idag fokuserar hon främst sitt engagemang på utbildningsfrågor och är ledamot i Advocacy-kommittén.

Charlotta Löfstrand Hjelm är certifierad internrevisor (CIA), certifierad internrevisionschef (QIAL) och diplomerad hållbarhetsstrateg. Hon har lång erfarenhet från ledande roller inom internrevision, ekonomi och styrning, bland annat som internrevisionschef vid Svenska kraftnät och AFA Försäkring samt inom Länsförsäkringsbolagen. Hon har haft flera ledande uppdrag inom IIA, däribland som ordförande i IIA Sweden, medlem i IIA Globals Board of Directors och Vice Chair Professional Certification. Hennes perspektiv präglas av professionsutveckling, styrning, internrevision och hållbarhet i både svensk och internationell miljö.

Dannila Jabbo är ekonom och internrevisor vid Volkswagen Finans Sverige AB med flerårig erfarenhet av såväl extern som internrevision. Hon har arbetat med företag i olika utvecklingsfaser, från startupbolag till stora internationella koncerner, och har därigenom byggt upp en bred förståelse för styrning, intern kontroll, riskhantering och regelefterlevnad.

Desirée Nordqvist arbetar idag med mindre uppdrag samt med volontärarbete sedan 2025. Hon har tidigare lång erfarenhet från olika positioner inom försäkring, bank och kapitalförvaltning med fokus på uppbyggnad av funktioner och bolag. Desirée har även erfarenhet från olika chefsbefattningar som ekonomi, Internrevision, Compliance samt Internkontroll/risk. Hon blev medlem i IIA 2006 och har därefter bl.a. varit styrelseledamot samt ordförande i föreningen.

Emma Lindell är chef för internrevisionen för Wealth Management på Swedbank och har 24 års erfarenhet inom bank och försäkring. Hon är medlem i IIA sedan 2014, innehar en CIA-certifiering och är sedan 2022 aktiv inom IIA:s Advocacykommitté. Emma har tidigare arbetslivserfarenhet och certifieringar inom bland annat projektledning, Lean Sigma, Agile och förändringsledning.

Fredrik Berglund är jurist och internrevisionschef vid Säkerhetspolisen med lång erfarenhet från statsförvaltningen. Han har arbetat med juridik och tillsyn samt medverkat som expert i statliga utredningar. Han är särskilt intresserad av hur internrevisionen genom rådgivning kan arbeta mer proaktivt och bidra med insikter och oberoende perspektiv tidigt i viktiga frågor.

Fredrik Nilsson är professor i företagsekonomi, särskilt redovisning vid Uppsala universitet sedan 2010. Tidigare var han professor i ekonomiska informationssystem vid Linköpings universitet. Fredriks forskning är inriktad på hur olika informationssystem (exempelvis extern redovisning, ekonomistyrning och risk management) utformas och används för att formulera och implementera strategier. Han är bland annat ledamot i Revisorsinspektionens examensråd, ordförande för forskarskolan Management och IT samt tidigare ordförande för Svenska Revisionsakademin.

Guidon Berggren är pensionär, tidigare Chefsrevisor och regionchef samt delägare inom KPMG. Diplomerad skattekonsult och tidigare Internrevisionschef inom SPAREV (Sparbankernas Revisionsbyrå) med ansvar för internrevisionen inom Sveriges sparbanker. Medlem i IIA Sweden sedan 1978 och ansvarig redaktör för föreningens tidning under många år samt Föreningens ordförande under 2005–2010.

Gunilla Eklöv Alander är docent och universitetslektor i företagsekonomi vid Stockholms universitet. Hennes forskning är inriktad mot finansiell rapportering, bolagsstyrning och regleringsförändringar inom den interna och externa revisionsprofessionen – ämnen inom vilka hon är brett publicerad genom monografier, rapporter, bokkapitel samt artiklar i internationella, högt rankade vetenskapliga tidskrifter. Hon är en återkommande föreläsare i professionella sammanhang och har genom uppdrag i IIA:s akademiska kommitté, Svenska revisionsakademin och Akademien för ekonomistyrning i staten en omfattande samverkan med både privat och offentlig sektor.

Hans Löfgren har mer än 50 års erfarenhet av internrevision och konsultverksamhet för större företag och myndigheter. Hans var 2024 års GRC-profil och har varit aktiv inom IIA Global i olika kommittéer samt inom IIA Sweden som ordförande, utbildare, föreläsare på konferenser samt medlem av föreningens yrkeskommittéer.

Jan Marton arbetar som forskare och lärare i extern redovisning vid Göteborgs universitet. Han har tidigare varit verksam som revisor vid Deloitte och redovisningsspecialist vid KPMG. Jan Marton är medlem i IIA Sveriges Akademiska Kommitté och ordförande i Svenska Revisionsakademin. Han är även medlem i FAR:s strategiska redovisningsgrupp.

Jens Wieslander är civilekonom och internrevisionschef vid Inspektionen för vård och omsorg. Han har en bakgrund från revisionsbyrå där han främst arbetat mot korruption, välfärdsbrottslighet och oegentligheter, efter att först arbetat med finansiell revision och verksamhetsrevision inom olika sektorer. Han har specialiserat sig mot intern kontroll och certifierat sig som *Certified Fraud Examiner*.

Katarzyna Cieslak är universitetslektor vid Uppsala universitet. Katarzynas forskning är inriktad på bolagsstyrning och externredovisning. Forskningen har mynnat ut i artiklar, bl.a. i *Journal of Management and Governance*; *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*; *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, och bokkapitel. Katarzyna undervisar inom extern redovisning, finansiering och bolagsstyrning.

Klas Schöldström har drygt 40 års erfarenhet av extern revision, internrevision, riskhantering och företagsstyrning i privat och offentlig sektor, med omfattande internationell erfarenhet. Han har bland annat haft ledande befattningar inom Price Waterhouse (Stockholm, Paris, Stamford/New York), Electrolux, SAS och Deloitte & Touche. Under åren 2004–2016 var han VD/GS och CEO för IIA Sweden och engagerad i utvecklingen av internrevisionsprofessionen såväl i Sverige som internationellt. Hans perspektiv präglas av erfarenheter från näringslivet och professionsutveckling, med särskilt fokus på internrevisionens roll och värde för ledning och styrelse.

Kristoffer Lundqvist är ekonom och internrevisionschef vid Länsstyrelsen Skåne. Han har 20 års erfarenhet av offentlig förvaltning, inklusive drygt tio års verksamhetsrevision på regional nivå, strategisk utveckling i kommunledning och EU-programförvaltning. Han drivs av att integrera systemsyn i riskanalys, granskning och rådgivning, skapa beslutsrelevanta insikter, stärka strategisk styrning och värna internrevisionens oberoende.

Marco Schreyer är revisor och forskare vid Swiss Federal Audit Office och Rutgers University. Hans forskning ligger i skärningspunkten mellan revision och artificiell intelligens, med särskilt fokus på framväxande teknologier inom revision. Han har tidigare forskat vid German Research Center for Artificial Intelligence, the University of St. Gallen, och UC Berkeley. Innan han anslöt sig till Swiss Federal Audit Office arbetade han under nära ett decennium vid PwC:s Forensic Services.

Maria Thalmann är internrevisionschef vid Loomis Group. Hon har omfattande erfarenhet inom internrevision, riskhantering, intern styrning och kontroll, och bolagsstyrning, och har lett internrevisionsfunktioner vid fem börsnoterade bolag. Hon har tidigare varit verksam som internrevisionschef på Intrum, Telia Company, Husqvarna Group, och Yara International, och har en bakgrund inom konsultverksamhet och extern revision. Maria är *Certified Internal Auditor* (CIA) och medlem i IIA Sveriges styrelse.

Marie Olsson är ekonom och internrevisionschef vid Örebro universitet med mångårig erfarenhet av internrevision. Hon har arbetat inom såväl finansiell och ideell som offentlig sektor. Hennes särskilda intresse är hur internrevision kan bidra till värdeskapande verksamhetsutveckling genom nyfikenhet, dialog och ett helhetsperspektiv som förenar såväl mikro- som makronivåer.

Mikael Holmgren Caicedo är docent vid Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet. Hans forskningsintressen omfattar organisering av verksamhets- och ekonomistyrning, controllers och internrevisorns roll, organisations- och redovisningspraktikers poetik och retorik samt akademiskt skrivande. Hans forskning har publicerats i tidskrifter som *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *Culture and Organization*, *Critical Perspectives on Accounting* och *Financial Accountability & Management*.

Olof Arwinge är ekonomie doktor från Uppsala universitet samt rådgivare vid KPMG. Han har skrivit ett flertal böcker om riskhantering, intern kontroll, compliance och internrevision. Olof har varit verksam som konsult, revisor och rådgivare i knappt trettio år och utsågs 2023 till Årets GRC-profil.

Ove Johansson är gruppchef på Länsförsäkringar internrevisionsavdelning sedan 2007. Har tidigare arbetat inom Skandiakoncernen med inriktning mot bank och finans. Är medlem i IIA sedan 2003.

Silsa Heilborn är Manager på Azets Audit & Advisory Sweden, där hon arbetar med internrevision och rådgivning. Hon är CIA-certifierad internrevisor med närmare 30 års erfarenhet inom revision, internrevision, samt styrning och kontroll i både Sverige och Brasilien. Hon har gedigen erfarenhet av internrevision inom offentlig sektor och är aktiv inom IIA Sweden genom sitt engagemang i föreningens professionsutvecklingskommitté.

Stefan Lundborg är filosofie doktor i teknik och lärande, och verksam vid forskargruppen *Higher Education Organization Studies* (HEOS) på Kungliga tekniska högskolan. Hans forskningsintressen är riktade mot styrning och organisation av högre utbildning, samt kris- och riskhanteringssystem. Han har tidigare varit verksam som internrevisionschef vid Örebro universitet, och har också arbetat med planerings- och uppföljningsfrågor vid Mittuniversitetet och Karlstads universitet. Han är redaktör för den vetenskapliga tidskriften *Högre utbildning*, medlem i IIA Sveriges akademiska kommitté, och medlem i IIA:s *Global Content Advisory Group*.

Stina Nilsson Kristiansson är internrevisionschef för Sida och har en mångårig erfarenhet av internrevision och extern revision i statlig sektor. Stina har även varit VD och Generalsekreterare för IIA Sverige under 6 år och har en omfattande internationell erfarenhet av revision.

T. Flemming Ruud, PhD, CPA är professor i revision vid Handelshøyskolen BI i Norge och professor emeritus vid University of St. Gallen i Schweiz. Hans forskningsintressen rör styrning, risk, kontroll och compliance såväl som intern och extern revision. Han är aktiv inom alla dessa områden, och arbetar med både näringsliv och offentlig förvaltning.

Urban Eklund är ekonom och certifierad internrevisor på koncernnivå vid Ericsson. Han har tidigare mångårig erfarenhet av konsultation och externrevision vid revisionsbyrå samt internrevision inom statlig sektor. Han har även ett mångårigt engagemang i kommitté-verksamhet inom IIA både i Sverige och på global nivå.

Wladyslaw Pleskacz har lång erfarenhet inom internrevision och riskhantering. Han har under många år arbetat inom SCA, bland annat som chef för koncernens internrevision, med ansvar för att leda och utveckla internrevisionsfunktionen samt rapportera till revisionsutskottet. Tidigare var han verksam inom internrevision på Essity samt inom EY med både extern revision och Corporate Finance.

Introduktion:
Föreningen, professionen, och
jubileumsskriften

Förord:

En smart profession i ständig utveckling

När jag skriver det här har precis grundaren av ett av världens just nu mest förändringsdrivande bolag, Nvidia som gör de tekniska komponenter som möjliggör AI, intervjuats om vad det är att vara smart.

På frågan *"Vem är den smartaste person du någonsin mött?"* svarar han: jag tror mitt svar kommer att förvåna er.

Hans svar: den smartaste är inte den som kan lösa de mest avancerade ekvationerna eller programmera bäst. AI kommer ta det mesta av de delarna härifrån, säger han. Den smartaste, är i stället de människor som har förmågan att upptäcka mönster. Som kan se kring hörn och förutse problem i förväg.

Som kan formulera problemen, dess inverkan i en ännu osedd framtid, som kan skapa förslag på lösningar på problemen med beaktande av sammanhanget och mångfacetterade faktorer, som en AI inte ens vet att den ska beakta, om vi inte instruerar den.

För mig, låter det som att han beskriver – en internrevisor.

Föreningen som plattform för lärande

Det gör mig så stolt att leda en organisation som sedan 75 år verkat för ständig utveckling. Som 75 år sedan sitt grundande är i intellektuellt nyfiken rörelse, ofta lagstiftat krävda i en organisation, i andra verksamheter finns de frivilligt för att styrelsen och ägarna ser värdet. En förening som 75 år in på sin resa inte bara kan se bakåt med stolthet, utan som också drivs framåt av en både viktig och tydlig insikt – att vi måste arbeta aktivt för att behålla vår relevans och få fortsätta påverka framtiden.

En sådan sanning och ambition ställer krav, och kräver arbete. Från kansliet ser vi varje dag, många gånger om dagen, hur anmälningar till utbildningar och kunskapsdelning kommer in.

Våra över 800 medlemmar är aktiva, kunniga, tar ansvar för sin utveckling. Ni söker aktivt kunskap, ställer frågor, delar generöst insikter, tar varandra och därmed professionen framåt. Ni visar också tydligt vid våra arrangemang och i er kommunikation att ni reflekterar, stillar er i steget och funderar på riktning och behov.

Ni visar tydliga exempel på just de förmågor som, om vi fortsätter att värna dem, kommer att göra professionen relevant även i en AI-assisterad framtid: ni kan se runt hörn, sätta ord på potentiella problem och föreslå kontextspecifika lösningar.

Låter det – smart? Framtiden får utvisa.

Hälsning till framtiden – turbulens och hopp

En jubileumsskrift är en särskild skapelse. Hur väl vi än försöker skriva tidlöst, så kommer den framtida läsaren alltid att se det tidstypiska i såväl urval som insikter. Här är en hälsning till dig, som läser detta i framtiden – vi gjorde vårt bästa. Vi delade kunskap för att utvecklas. Vi arbetade med vision, strategi och energi för att lyfta professionens inverkan till högre höjder. Inte för att vi själva skulle synas, utan för att vi gemensamt drivs framåt av tron på att god styrning och kontroll är viktigt. För våra organisationer och för samhället i stort.

I skrivande stund är världen turbulent. Vi ser polarisering och konflikter, en volatil ekonomi och omritade spelplaner. Samtidigt har vi inom professionen en enighet. Vi har standarder och vägledning som förenar oss. Vi ser att våra medlemmar kan mötas professionellt i arbetssätten, oavsett varifrån man kommer. Det ger mig hopp i en splittrad omvärld.

Oavsett vad framtiden kommer med, så är våra gemensamma arbetssätt och alla smarta medlemmar ett fint arv från föreningens nu 75-åriga historia.

Låt oss förvalta det, ni vet – smart.

Anna Isacson,
Generalsekreterare och VD
IIA Sverige



Introduktion:

Akademiska och professionella perspektiv på internrevisionens dåtid, nutid och framtid

Akademiska kommittén:

Stefan Lundborg, Daniela Argento, Olof Arwinge, Gunilla Eklöv Alander,
Anna Isacson, Maria Lahoud, Jan Marton, Fredrik Nilsson,
Stina Nilsson Kristiansson, Jens Wieslander

JUBILEUMSSKRIFTENS BAKGRUND OCH UPPLÄGG

The Institute of Internal Auditors (IIA) bildades i USA 1941 som ett svar på en växande efterfrågan av säkringstjänster i takt med att näringsliv och organisationer växte, tilltog i komplexitet, och internationaliserades (Sawyer, 1993). I snabb takt därefter inleddes en globaliserings- och professionaliseringsprocess som bland annat innebar inrättandet av en branschtidning 1944 (Institute of Internal Auditors, 2016), upprättandet av globala standarder för internrevision 1978 (Chambers & Odar, 2015), och en stadig ström av etableringar av nya lokalföreningar över hela världen – däribland Sverige 1951 (IIA Sverige, 2025a).

Genom åren har internrevision utvecklats till en egen profession vid sidan av externa revisorer och andra aktörer i säkringssystemen. Syftet beskrivs idag i de globala standarderna för internrevision som att *stärka organisationens förmåga att skapa, skydda och upprätthålla värde genom att ge styrelsen och ledningen oberoende, riskbaserad och objektiv försäkran, rådgivning, insikt och proaktivitet* (Institute of Internal Auditors, 2024).

Utvecklingslinjen har dock inte varit rak, och uppfattningar rörande färdriktningen har varierat både över tid och mellan olika kontexter. Återkommande diskussionsteman har rört internrevisionens respons på omvärldsförändringar så som ökad förändringstakt (Elliott, 2016), ökad komplexitet i granskningsobjekten (Blackmore, 2016), och utmaningar kopplade till teknisk utveckling (Wright, 2016). Lösningförslag har inkluderat åtgärder så som ökad snabbbrörlighet (Marks, 2001), ökad betoning på proaktiva rådgivningstjänster (Chambers, 2017), kontinuerlig kompetensutveckling (Guillot, 2013) samt utveckling av gemensamma verktyg och standarder (Rittenberg, 2001).

År 2026 är det 75 år sedan den svenska grenen av IIA bildades, och det utgör därmed en passande tidpunkt att reflektera över vart den svenska utvecklingslinjen för internrevisionen kan vara på väg. Ligger utmaningarna fast, eller har förutsättningarna förändrats? Är lösningarna fortfarande desamma, eller behöver vi hitta nya vägar framåt?

I juni 2025 bildade IIA Sweden en akademisk kommitté, bemannad av både forskare och professionella internrevisorer, med syften att bland annat *främja utbildning och kunskapsspridning inom området internrevision* samt att *bidra till spridning av branschinsikter och säkerställa praktisk relevans*. Som ett svar på detta syfte hölls i november 2025 ett webinarium med en paneldiskussion inom den akademiska kommittén rörande trender och framtidsfrågor för internrevision (IIA Sverige, 2025b), vilket sedan följdes av en ytterligare paneldiskussion vid den årliga GRC-konferensen i april 2026 (IIA Sverige, 2026). Denna

jubileumsskrift utgör en fortsättning på dessa paneldiskussioner genom ytterligare tankar och reflektioner kring tiden som har gått, läget vi befinner oss i, och den framtid som kommer.

Jubileumsskriften utgör därmed en idéskrift där olika perspektiv på internrevisionens dåtid, nutid och framtid i Sverige kan mötas för att stimulera till eftertanke, kunskapsspridning och uppslag till lösningar för både gamla och nya utmaningar. Skriften är en samling av fristående kapitel författade av forskare och professionella internrevisorer utifrån vetenskapligt grundade eller erfarenhetsbaserade reflektioner kring internrevision. De anknyter till både akademiska och professionsbetonade frågeställningar, och baseras på insikter från båda världar.

Idén är att samla ett brett underlag för diskussion kring internrevisionens utveckling, där en mångfald av utgångspunkter ger en – om inte heltäckande, så åtminstone nyanserad – bild av var vi har varit, var vi står, och vilka vägar som öppnar sig framför oss. Kapitlen varierar därmed avsiktligt utifrån angreppssätt, fokus, utformning, stil, språk, och innehåll.

Jubileumsskriften är indelad i tre olika temaområden, som gradvis breddar fokus från internrevision som profession, till olika specifika aspekter av internrevisors arbete, och slutligen till internrevisionens förhållande gentemot andra säkringsfunktioner. Nedan beskriver vi innehållet i varje kapitel, och vilka författare som står bakom dem.

Internrevision då, nu och framåt

Det första bidraget finner vi i **kapitel två**, där Klas Schöldström, Guidon Berggren och Charlotta Löfstrand Hjelm ger en historisk översikt av hur internrevisornas förening i Sverige har utvecklats över tid; från den allra första etableringen till nutid. Kapitlet avslutas med en reflektion kring vilka egenskaper som har bevarats respektive förändrats över tid, och vilka förutsättningar detta skapar inför framtiden.

Det historiska perspektivet vidgas ytterligare i **kapitel tre**, där Flemming Ruud och Maria Thalmann beskriver djupet av internrevisionens konceptuella och professionella rötter i en genomgång av tiotusen år av mänsklig utveckling av organisatoriska kontroll- och säkringsmekanismer. En utveckling som till slut har lett oss fram till den internrevision vi känner idag. Kapitlet visar att det har skett en gradvis specialiseringsprocess som trots allt bibehållit en gemensam kärna – i Sverige, och i världen.

I **kapitel fyra** skiftar Olof Arwinge perspektivet mot framtiden. Han använder den historiska och sentida utvecklingen som en språngbräda för att diskutera centrala utmaningar för internrevisionen att hantera framöver. Kapitlet problematiserar idén om internrevision som en separat profession i förhållande till uppdragsgivare, granskningsobjekt, och andra säkringsfunktioner. Med det som utgångspunkt pekar han ut viktiga överväganden att ha i åtanke för fortsatt professionsutveckling.

I **Kapitel fem** utgår även Stina Nilsson Kristiansson, Hans Löfgren, Charlotta Löfstrand Hjelm, Annika Wallin, Anders Erlandsson och Silsa Heilborn – som representerar för IIA Sveriges professionsutvecklingskommitté – från den historiska utvecklingen för att diskutera internrevisionens färdriktning. De fokuserar på hur professionens inriktning och roll har varierat mellan olika tidsperioder – och vad denna variation i sin tur kan säga oss om vår fortsatta resa framåt. Med den utgångspunkten reflekterar författarna kring hur internrevisionens utveckling interagerar med breda omvärldsförändringar, och pekar på olika dörrar som öppnas utifrån den interaktionen.

Jubileumsskriftens första temaområde avslutas med **kapitel sex**. Där tillhandahåller Anders Hult en erfarenhetsbaserad betraktelse av hur internrevisionens fokusområde – intern styrning och kontroll – har tolkats och hanterats av IIA i samarbete med FAR som systerförening inom redovisning och revision. Kapitlet diskuterar vad intern styrning och kontroll kan innebära, hur det förhåller sig till alternativa begrepp, och vilket arbete som bedrevs i IIA:s och FAR:s tidigare gemensamma arbetsgrupp kring intern styrning och kontroll.

Perspektiv på internrevision

Det andra temaområdet inleds med **kapitel sju**, där Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo redovisar en studie av internrevisorers handlingsmönster för att hantera utmaningar kring ett av professionens mest centrala karaktärsdrag – oberoendet, inom de tre linjernas modell. Med bas i intervjuer med seniora internrevisorer och internrevisionschefer identifierar de tre strategier – modellering, skydd och förstärkning – för att hantera tvetydighet och risker för oberoendet i internrevisorers yrkesutövning. Kapitlet diskuterar hur, när och varför dessa strategier används, och vilka lärdomar man kan dra kring internrevisorers roll och oberoende utifrån dem.

Urban Eklund, Anders Thunholm, Ove Johansson, Ann-Katrin Harringer, Dannila Jabbo, Desirée Nordqvist, Fredrik Berglund, Kristoffer Lundqvist och Marie Olsson – som representerar IIA Sveriges advocacykommitté – vänder i **kapitel åtta** blicken mot hur internrevisorer och IIA använder sina professionella röster för att driva utveckling. Kapitlet visar hur internrevisionens roll och funktion inte bara är en återspeglning av samhällsutvecklingen, utan också aktivt kan bidra till att forma den i ömsesidig dialog med andra intressenter.

I **kapitel nio** skriver Emma Lindell om hur internrevisionens effektivitet kan bedömas, utvecklas och stärkas genom anknytning till etablerade ramverk. Kapitlet visar hur Lean, Six Sigma, och agila angreppssätt interagerar med organisatoriska förutsättningar, samt hur de kan kombineras för att stärka värdet som internrevisionen skapar.

Det andra temaområdet avslutas med **kapitel tio**, där Katarzyna Cieslak, Fredrik Nilsson och Wladyslaw Pleskacz utforskar internrevisionens roll i hantering av cybersäkerhetsrisker samt vad en otydlig ansvarsfördelning kan medföra. Kapitlet kombinerar en systematisk genomgång av forskningsläget med en professionellt förankrad analys, och mynnar ut i en diskussion kring hur internrevision kan bidra till att ansvarsmässiga gråzoner undviks.

Internrevisionen och andra säkringsfunktioner

Relationen mellan internrevision och teknik diskuteras även av Maria Thalmann, Flemming Ruud och Marco Schreyer i **kapitel elva**, som inleder det tredje temaområdet. Där förflyttas dock fokus till förändrade förutsättningar för säkringssystemen till följd av AI-utvecklingen. Samtidigt breddas perspektivet till att undersöka internrevisionens roll i förhållande till andra säkringsaktörer via de tre linjernas modell. Kapitlet diskuterar hur organisationen som granskningsobjekt förändras av teknikutvecklingen, och hur säkringssystemet – och därmed även internrevisionen – kan och bör förändras med den.

I **kapitel tolv** diskuterar Jens Wieslander och Stefan Lundborg internrevisionens roll i förhållande till visselblåsarfunktioner. Kapitlet går igenom vanliga argument för och emot att internrevisionen bemannar organisationens visselblåsarfunktion, och anlägger sedan ett alternativt – kontextbaserat – perspektiv som mynnar ut i en uppsättning rekommenderade överväganden att ta i beaktande när ett vägval kring bemanningsfrågan görs.

Kapitel tretton, författat av Stina Nilsson Kristiansson och Jan Marton, lyfter liksom kapitel fyra fram en uppsättning utmaningar som följer av pågående samhällsförändringar. I detta kapitel fungerar dock utmaningarna som bas för en jämförelse mellan trender inom internrevision respektive extern revision. Kapitlet diskuterar vilka förutsättningar som – trots olikheterna – förenar funktionerna, och vad man därmed kan lära av varandra.

Det tredje temaområdet avslutas med **kapitel fjorton**, där Stina Nilsson Kristiansson och Stefan Lundborg diskuterar skillnader mellan å ena sidan internrevision som funktion, och å andra sidan interna revisioner som mekanism, med bas i de tre linjernas modell. Kapitlet visar hur de olika typerna av revision förhåller sig gentemot varandra utifrån verktyg, funktion, och profession, och hur de därmed fyller olika roller i säkringssystemet.

Jubileumsskriften i sin helhet

Tillsammans visar kapitlen en bild av IIA Sveriges resa som organisation, och internrevisionens motsvarande resa som profession och funktion. I det första temaområdet diskuteras vad internrevision *har varit, är och kan bli* utifrån de breda penseldragen i föreningens och professionens utveckling. I det andra temaområdet sker djupdykningar i vad internrevisionen *har gjort, gör och kan göra* utifrån frågor av relevans för uppdraget. I det tredje temaområdet förs resonemang kring vad internrevisionen *inte* är, utifrån dess relation till vad andra saker är. Sammantaget ger denna jubileumsskrift därmed en mångsidig överblick över internrevisionens roll och väsende utifrån de år som har gått, som i sin tur kan fungera som avstamp inför de år som kommer.

Jubileumsskriften innehåller inslag som kan vara av värde för en bred målgrupp: inte bara alla som arbetar aktivt som internrevisorer, utan också de som på olika sätt samverkar med internrevisionen utifrån roller i andra delar av säkringssystemet, de som bidrar till att forma säkringssystemets förutsättningar, styrelseledamöter och andra som agerar uppdragsgivare för internrevisionsfunktioner – och inte minst studenter, lärare, forskare och andra som intresserar sig för internrevision som profession och organisatorisk funktion. Upplägget med indelning i temaområden och fristående kapitel möjliggör också att enskilda delar av skriften kan väljas ut och läsas baserat på just vilken relation till internrevision man har, och vilka typer av frågor som därmed blir mest relevanta.

På detta sätt formar varje kapitel i jubileumsskriften en helhet i sig, men blir också delar av övergripande sammanhang som tillsammans skapar något mer omfattande än vad varje kapitel kan åstadkomma på egen hand. Så som efterföljande kapitel i skriften visar, är detta också en spegling av professionen – internrevisionen är en helhet i sig, men också en del av något större, och jubileumsskriften syftar till att fånga båda delar.

REFERENSER

- Blackmore, J. (2016). Compliance: What's in Scope. *Internal Auditor*, 73(1).
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>
- Chambers, R. (2017). *Trusted Advisors: Key Attributes of Outstanding Internal Auditors*. Internal Audit Foundation.
- Elliott, L. (2016). A World of Volatile Risk. *Internal Auditor*, 73(1).
- Guillot, C. (2013). A Glimpse of the Future (Pt 51-55). *Internal Auditor*, 70(3).
- IIA Sverige. (2025a). *Långsiktiga mål och strategier*. <https://www.theiia.se/bilagor/6b351f70-0b6a-4d70-8739-ef55bbcf96a6/nedladdning>
- IIA Sverige. (2025b). *Nyheter 23 oktober*. <https://www.theiia.se/bilagor/71ae3c08-999a-4cfa-9ec6-b3c5d4c2cf56/nedladdning>
- IIA Sverige. (2026). *GRC Conference 2026*. <https://www.theiia.se/h%C3%A4ndelser/grc-conference-2026>
- Institute of Internal Auditors. (2016). Internal Auditor's Evolution. *Internal Auditor*, 73(1), 78–79.
- Institute of Internal Auditors. (2024). *Globala standarder för internrevision*. <https://www.theiia.se/bilagor/256850c6-7b62-4d54-9835-d421011d5bae/nedladdning>
- Marks, N. (2001). The New Age of Internal Auditing. *Internal Auditor*, 58(6).
- Rittenberg, L. (2001). A Guide for the Future. *Internal Auditor*, 58(3), 63–67.
- Sawyer, L. (1993). Why internal auditing? *Internal Auditor*, 50(6).
- Wright, C. (2016). Technology Risks Get More Complicated. *Internal Auditor*, 73(1).

Temaområde ett:
Internrevision då, nu och framåt

Internrevisorernas förening: En plats för kunskapsdelning och utveckling

Klas Schöldström, Guidon Berggren, Charlotta Löfstrand Hjelm

INLEDNING

Denna skrift tar sin utgångspunkt i Gerhard Lundgrens krönika från 2001, som beskriver de första 50 åren. Mot denna bakgrund följer en beskrivning av de senaste 25 åren – en period präglad av globalisering, ökad reglering och digitalisering.

Tillsammans tecknar dessa perspektiv bilden av en profession i ständig utveckling, där kärnan är densamma: att bidra till förtroende.

VARFÖR INTERNREVISION?

I en värld som blivit alltmer komplex, reglerad och föränderlig har behovet av tillit ökat. Organisationer förväntas inte bara leverera resultat, utan också visa att de gör det på ett ansvarsfullt, hållbart och kontrollerat sätt. I detta landskap har internrevisionen fått en tydligare roll.

Internrevision hjälper organisationen att fungera bättre och nå sina mål. Genom oberoende granskning och rådgivning ger den styrelsen och ledningen bättre förståelse för risker, vad som fungerar och vad som behöver förbättras.

Genom internrevision förbättras organisationens förmåga att nå sina mål. Internrevisionen stärker också processerna för ledning, riskhantering, styrning och kontroll, beslutsfattande och översikt samt organisationens anseende och trovärdighet hos dess intressenter och dess förmåga att tjäna allmänintresset. Internrevision är mest effektiv när den utförs av kompetenta internrevisorer i enlighet med Globala standarder för internrevision, med hänsyn till allmänintresset. Internrevisionsfunktionen har en oberoende ställning och är direkt ansvarig inför styrelsen. Internrevisorer ska vara fria från otillbörlig påverkan för att kunna göra objektiva bedömningar.

Internrevisionens position som stöd åt styrelse och ledning är dock inte självklar. Den är resultatet av en lång utveckling, där idéer, arbetssätt och strukturer successivt har vuxit fram. Från efterkrigstidens internationella impulser, via nordiskt samarbete och etableringen av en svensk förening, till dagens breda profession, speglar Internrevisorernas förenings (IRF) utveckling också internrevisionens.

När IRF nu fyller 75 år finns det skäl att stanna upp och reflektera – inte bara över vad som har hänt, utan över vad som har förändrats och vad som består. Vad innebär det att vara internrevisor idag? Vilka krafter har format professionen, och vilka formar den nu?

PIONJÄRÅREN OCH ETABLERINGEN (1951–2001)

Internrevisionen som organiserad profession har sina rötter i USA, där *The Institute of Internal Auditors* (IIA) bildades 1941. Idéerna spreds till Europa och nådde Norden redan i början av 1950-talet. I denna kontext lades grunden för det som senare blev Internrevisorernas Förening i Sverige.

Utvecklingen tog sin början i ett nordiskt samarbete. Redan år 1951 bildades *The Scandinavian Chapter* inom IIA, där Sverige, Norge och Danmark gick samman – vilket idag utgör grunden för 75-årsjubileet. Internrevision var då ett nytt område, och samarbetet gjorde det möjligt att bygga en kritisk massa av medlemmar.

Redan tidigt blev det tydligt att nationella förutsättningar spelade stor roll. Under början av 1960-talet växte behovet av självständiga organisationer, och 1964 etablerades den svenska föreningen som en egen enhet. Samtidigt behölls den internationella kopplingen till IIA, vilket gav tillgång till metodik och nätverk.

Självständigheten möjliggjorde en mer systematisk uppbyggnad av verksamheten. Stadgar, styrelse och arbetssätt utvecklades, och i takt med att medlemsantalet ökade formaliserades organisationen ytterligare. Ett viktigt steg i professionaliseringen var bildandet av *Internrevisionens Utredningsinstitut AB* år 1967, vilket gav föreningen bättre möjligheter att bedriva utbildning och utvecklingsarbete på ett mer strukturerat och långsiktigt sätt.

Parallellt växte internrevisionens innehåll och identitet fram. Från en snäv koppling till ekonomisk granskning utvecklades rollen till att omfatta bredare frågor om styrning och kontroll. Ett tidigt vägval var att frångå kravet att medlemmar skulle vara internrevisionschefer, för att möjliggöra tillväxt. Senare skärptes kraven i stället med fokus på professionell kompetens, vilket tydliggjorde yrkesidentiteten.

Utbildning och kunskapsspridning var centrala genom hela perioden. Från informella erfarenhetsutbyten utvecklades successivt mer strukturerade insatser, med koppling till internationella certifieringar. Publikationer och möten bidrog samtidigt till att skapa en gemensam identitet inom professionen.

Sammantaget präglades de första 50 åren av en rörelse från pionjärskap till etablerad profession. När föreningen gick in i sitt andra halvsekel stod den stadigt förankrad organisatoriskt och professionellt, med en tydlig roll i utvecklingen av internrevision i Sverige.

EXPANSION, FÖRDJUPNING OCH FÖRÄNDRING (2001–2026)

Vid utgången av 1990-talet stod IRF stadigt förankrad som en professionell organisation, med en växande medlemsbas och en tydlig roll i utvecklingen av internrevision i Sverige.

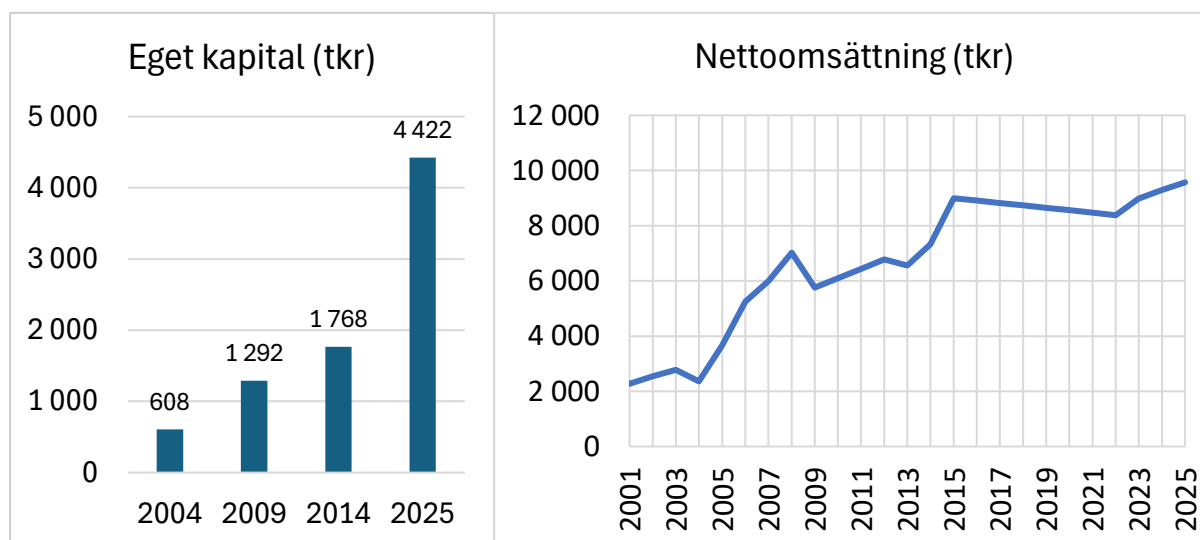
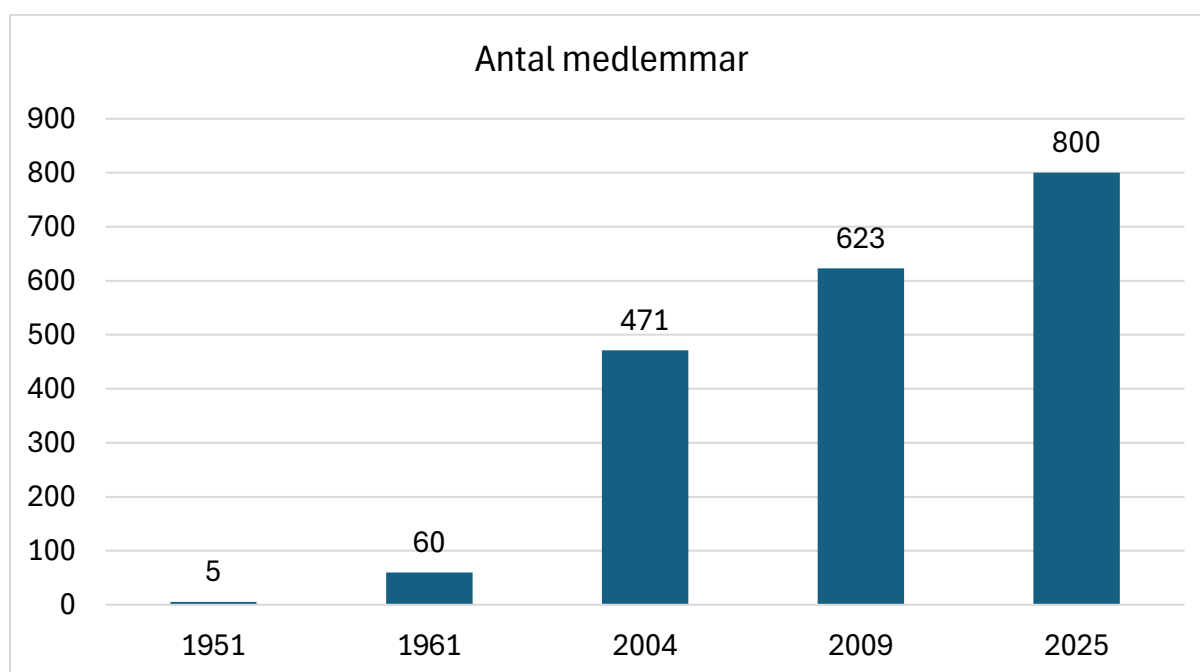
Det var dock under de kommande åren som de krafter som i dag formar internrevisionen – globalisering, ökad reglering och digitalisering – på allvar kom att sätta sin prägel på både yrket och föreningen.

Medlemsutvecklingen var inledningsvis långsam. Tidigt 1950-tal rörde det sig om cirka 10 i Norden, och drygt ett decennium efter starten uppgick medlemsantalet fortfarande till omkring 60 personer. Först senare, i takt med ökade krav på styrning och kontroll, tog tillväxten fart.

Medlemsutvecklingen kombinerad med en kontinuerligt utvecklad och uppskattad kurs- och konferensverksamhet avspeglas i att bolaget har kunnat bygga en betydligt stabilare ekonomisk grund för verksamheten. Ett rejält steg på den resan var genomförandet av ECIIA-konferensen 2016. Att en relativt liten nationell förening fick förtroendet att arrangera den europeiska konferensen var ett erkännande av IRF:s internationella ställning och gav samtidigt föreningen både erfarenheter och ekonomiska resurser för den fortsatta utvecklingen.

Nettoomsättningen steg snabbt i takt med ökat antal medlemmar, större efterfrågan på kurser och konferenser. År 2015 nådde den 9 miljoner kronor, och sedan dess har den legat stabilt på den nivån.

Den allt starkare ekonomin var ingen tillfällighet, utan byggdes successivt upp genom ett växande kurs- och konferensutbud samt en verksamhet med tydligt fokus på medlemsnytta och kvalitet.



ÖKAD EFTERFRÅGAN PÅ INTERNREVISION

Ett nytt tillsynsperspektiv tar form

Under 2000-talets första år skärptes kraven på styrning och kontroll i finansiella företag. Med införandet av Finansinspektionens föreskrifter FFFS 2005:1 om styrning och kontroll av finansiella företag tydliggjordes ansvar, roller och processer på ett sätt som kom att påverka hela branschen.

IRF:s försäkringschefsnätverk var en starkt drivande kraft för att få in parentesen med vårt yrkesnamn "*Oberoende granskningsfunktion (Internrevision)*".

Samtidigt utvecklade Finansinspektionen sitt arbetssätt genom det som kom att kallas Ny Gemensam Tillsyn (NGT). Tillsynen blev mer sammanhållen och framåtblickande, med större fokus på hur företag identifierar, hanterar och följer upp sina risker – snarare än enbart på enskilda kontroller i efterhand.

För internrevisionen innebar detta en tydligare och mer strategisk roll. Uppdraget breddades från att granska efterlevnad till att även bedöma hur väl styrning, riskhantering och kontroll samverkar i praktiken. I många organisationer blev internrevisionen därmed en viktig del av ledningens och styrelsens beslutsunderlag.

Den statliga internrevisionens utveckling

Utvecklingen av den statliga internrevisionen skedde successivt genom två viktiga reformer. Ett första viktigt steg togs 1995 genom den första internrevisionsförordningen, som gav internrevisionen en tydligare och mer självständig roll i statliga myndigheter. Därmed infördes också krav på internrevision i vissa större myndigheter och ett ökat fokus på intern styrning och kontroll.

Ett andra viktigt steg togs genom förordning (2006:1228) om internrevision, som trädde i kraft den 1 januari 2007. Regelverket moderniserades och internrevisionens uppdrag breddades. Fokus flyttades från ekonomisk kontroll till granskning av riskhantering, intern styrning och kontroll, verksamhetens effektivitet samt processer. Arbetet skulle utgå från riskanalyser och revisionsplaner baserade på var riskerna var störst, i nära överensstämmelse med den utveckling som samtidigt skedde internationellt genom IIA:s standarder och ramverk. Därmed togs ytterligare ett viktigt steg mot en modern, riskbaserad och värdeskapande internrevision.

COSO, the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Utvecklingen av COSO-ramverken drev på förståelsen för vårt arbetsområde. COSO etablerades under denna period som en viktig referenspunkt för hur intern styrning, kontroll och riskhantering kan struktureras och utvärderas.

Three Lines of Defence – struktur och ansvar i praktiken

Under 2000-talet har risklandskapet breddats kraftigt. Informationssäkerhet, cyberrisker och ESG har gått från specialområden till strategiska frågor, samtidigt som digitalisering och Artificiell Intelligens (AI) förändrat både verksamheter och riskexponering.

Internrevisionens uppdrag vidgades därmed – från granskning av etablerade kontroller till att även bedöma hur organisationer hanterar nya och komplexa risker. Detta ställer högre krav på kompetens, metodutveckling och ett mer framåtblickande arbetssätt.

Utvecklingen innebar ett skifte från en stabil kontrollmiljö till en mer dynamisk riskbild, där internrevisionen i ökad utsträckning bidrog till överblick och förtroende.

Modellen ”*Three Lines of Defence*”, publicerad av ECIIA 2010, som i dag är brett etablerad, särskilt inom finanssektorn, ledde till att samarbeten under 2010-talet med närliggande professioner såsom ISACA, SWERMA och Compliance Forum växte fram, bland annat genom en gemensam årlig konferens.

För oss blev samarbetet också ett uttryck för en bredare förändring. Riskhantering, informationssäkerhet och compliance utvecklades snabbt till egna professioner. För internrevisionen innebar det att rollen successivt förändrades från att själv omfatta stora delar av kontrollområdet till att i högre grad granska helheten och samspelet mellan olika funktioner. Samtidigt blev det allt viktigare att förstå och samarbeta med de nya specialistprofessionerna.

Nätverk, konferenser, utbildningar, tidningen och kansliet

Föreningens kärnverksamhet kom att vila på utbildningar, konferenser, nätverk, medlems-tidningen och ett professionellt kansli, som tillsammans skapade mötesplatser för erfarenhets-utbyte och professionell utveckling.

Kursutbudet breddades successivt och konferenserna utvecklades både innehållsmässigt och deltagarmässigt och fick allt bättre utvärderingar från deltagarna. Nätverken blev en viktig del av medlemsnyttan genom att ge internrevisorerna möjlighet att diskutera gemensamma utmaningar och dela erfarenheter, medan medlemstidningen utvecklades till en viktig kanal för kunskapsspridning och erfarenhetsutbyte inom professionen. För många bidrog den också till en känsla av gemenskap i internrevisionskåren.

Parallellt utvecklades kansliet successivt från en liten administrativ funktion till ett professionellt stöd för medlemmar, styrelse, kommittéer och nätverk. En tydlig ambition var att erbjuda hög service, god kommunikation och ett väl fungerande stöd till föreningens växande verksamhet. Det bidrog till att stärka både medlemsnyttan och föreningens professionella anseende.

Den ökade professionaliseringen ledde också till ett närmare samarbete med andra organisationer inom revisions- och styrningsområdet. Bland annat utvecklades dialogen med FAR och de större revisionsbyråerna.

Ett uppskattat initiativ var Audit Director Roundtable, ett forum som under några år samlade internrevisionschefer från några av föreningens största medlemsorganisationer. Syftet var att skapa möjlighet till förtroliga samtal om strategiska frågor och de särskilda möjligheter och utmaningar som följer med ledarskapet för större internrevisionsfunktioner. Erfarenheterna var positiva, och kanske finns det anledning att någon gång återuppta idén i en modern form.

SAMMANFATTANDE REFLEKTION 2001–2026: DET INTERNATIONELLA SAMARBETET, EN PLATTFORM FÖR UTVECKLING AV DEN LOKALA VERKSAMHETEN

Den växande svenska verksamheten skapade också förutsättningar för ett allt närmare internationellt engagemang. Mot slutet av 2000-talets första decennium utvecklades ett allt närmare internationellt samarbete inom IIA. Genom de ideella arbetsgrupperna och det internationella nätverket för generalsekreterare och verkställande direktörer (*Chief Executive Officers*), särskilt inom Europa, skapades nya möjligheter att utbyta erfarenheter, idéer och arbetssätt mellan instituten.

Internrevisorernas Förening tog en aktiv roll i det internationella samarbetet. Erfarenhetsutbytet bidrog till den fortsatta utvecklingen av föreningens verksamhet och stärkte successivt utbildningar, konferenser, nätverk och medlemsservice. Det internationella engagemanget skapade också ett starkt förtroende för den svenska föreningen. När ECIIA:s europeiska konferens 2016 skulle arrangeras fick Sverige ansvaret – ett uppdrag som tidigare normalt hade gått till betydligt större nationella institut.

Vi hade via Charlotta Löfstrand Hjelmns arbete inom *IIA Global Executive Committee* ett starkt stöd för att få ansvaret för ECIIA:s europeiska konferens, som nog var det största vi kunde aspirera på att få organisera. Även Elisabeth Styf, ordförande i ECIIA, hade en viktig roll i arbetet med att förankra konferensen. Guidon Berggren och Klas Schöldström, i sina roller som ordförande och Chief Executive Officer, medverkade också i det internationella arbetet och bidrog starkt till förankringen av vårt institut.

Andra personer som haft stor betydelse för föreningens utveckling och internationella förankring är Sten Bjelke och Hans Löfgren, som under många år har varit engagerade i internationellt arbete inom IIA Global. Tillsammans med Torbjörn Wikland och Gunilla Werner Carlsson ansvarade Hans dessutom under lång tid för föreningens grundläggande utbildningar inom internrevision och intern kontroll – utbildningar som haft stor betydelse både för medlemmarnas professionella utveckling och för uppbyggnaden av föreningens kursverksamhet och ekonomi.

Under början av 2000-talet utvecklades IRF snabbt som en professionell plattform. Medlems-tidningen, konferenserna och nätverken bidrog till att skapa engagemang, sprida kunskap och stärka internrevisionens roll i Sverige.

Konferensverksamheten utvecklades successivt, och vi var tidiga med att diskutera frågor som hållbarhet, risk och värdeskapande bortom traditionell finansiell rapportering. Samtidigt ökade intresset för internationella certifieringar, vilket bidrog till ett växande internationellt engagemang bland svenska internrevisorer.

Det internationella engagemanget bidrog också till att stärka Sveriges position inom internrevisionsprofessionen. En viktig milstolpe var genomförandet av ECIIA-konferensen 2016 i Sverige. Ett annat uppskattat initiativ var *Nordic Light Conference*, som utvecklades genom nordiskt och baltiskt samarbete.

Parallellt fortsatte arbetet med utbildning, certifiering och erfarenhetsutbyte. Finansdagen, QIAL-certifieringen och vidareutvecklingen av kompetensramverk stärkte både yrkesrollen och medlemsnyttan.

IIA Competency Framework utvecklades också, som ett stöd för både enskilda internrevisorer och ledare.

Internationellt har standarder och ramverk fortsatt att utvecklas mot ökad tydlighet och harmonisering. Samtidigt kvarstår behovet av att värna professionellt omdöme, erfarenhetsutbyte och det principbaserade synsätt som länge varit en styrka inom internrevisionen.

Under seklets första två decennier präglades internrevisionen av stark utveckling och ökad professionalisering. I dag verkar professionen i en mer komplex och föränderlig miljö, vilket gör fortsatt engagemang, internationellt samarbete och kunskapsutveckling fortsatt viktiga för internrevisionens framtida relevans.

75 ÅR I PERSPEKTIV – DÅ OCH NU: KONTINUITET OCH FÖRÄNDRING

Vad lever egentligen kvar från 1950-talet?

Medlemskapet i IRF borgar för god internrevision, trygghet i yrkesgemenskapen och igenkänning samt tillgång till fora för att möta kollegor och utbyta erfarenheter, samt ett utbud av kurser och konferenser.

I dagens snabbare och mer informationsintensiva miljö ställs högre krav på snabb anpassning och kontinuerligt lärande.

Internrevision är i grunden ett yrke som kräver kunskap, omdöme och integritet – egenskaper som utvecklas över tid genom erfarenhet och kollegialt utbyte. Kraven på kompetens spänner idag över såväl verksamhetsförståelse som riskhantering, styrning och analys, vilket innebär att rollen i allt högre grad verkar på en högre strategisk och taktisk nivå.

I takt med denna utveckling har också inriktningen och organisationen av internrevisionen förändrats. Där internrevisionen tidigare ofta omfattade närliggande funktioner har dessa i många organisationer utvecklats till egna specialistområden, såsom riskhantering och compliance. Det är en naturlig mognad som bidrar till ökad tydlighet i ansvar och roller.

Samtidigt innebär det att internrevisionen i högre grad verkar i samspel med andra funktioner. Begrepp som *combined assurance* och *aligned assurance*¹ har vuxit fram som viktiga angreppssätt för att skapa helhet och effektivitet i styrning och kontroll. Här finns fortsatt en möjlighet att fördjupa förståelsen hos organisationer och intressenter, så att samspelet mellan funktionerna tas tillvara fullt ut.

Denna utveckling ställer krav – men öppnar också möjligheter. Med rätt kompetens och ett tydligt fokus kan internrevisionen fortsätta vara en strategisk partner som bidrar till kontroll, insikt och värdeskapande.

Vad är helt nytt?

Kompetenskrav har breddats samtidigt som många internrevisorer numera verkar på en mer strategisk och taktisk nivå. Parallellt har andra yrkesgrupper knoppats av och utvecklats till självständiga professioner, såsom riskhantering och compliance. Det finns en viss förväntan på

¹ *Combined assurance* och *aligned assurance* syftar på samordning mellan internrevision, riskhantering, compliance och andra kontrollfunktioner för att skapa en mer samlad, effektiv och tydlig bild av organisationens risker och styrning.

både combined och aligned assurance, men uppfattningen hos våra uppdragsgivare och andra intressenter om vad dessa begrepp innebär är begränsad.

Internrevisionens kärna

Nyckelorden lever kvar, men innebörden och förväntningarna om vad internrevisionen ska resultera i har förändrats, bland annat gällande:

- Oberoende, men kärnan är inte oberoende utan oberoendet måste kopplas mot objektivitet, kunskap och skepticism. Frågor får inte drivas i egenintresse.
- Det är viktigt att förstå vilken kunskap som behövs för att kunna ha en åsikt.
- Förtroende, som nog inte bara gäller inom organisationerna utan även vad beträffar hållbarhet och samhällsnytta mer generellt.
- Professionell integritet kräver mod och rättframhet att våga säga och höra sanningar, inte bara hos internrevisionen, utan också i organisationen.

PROFESSIONENS OCH FÖRENINGENS UTVECKLING

Sedan 2000 har internrevision i Sverige blivit tydligt mer professionell och fått högre anseende. En viktig internationell drivkraft var den amerikanska Sarbanes-Oxley Act från 2002, som efter stora redovisningsskandaler skärpte kraven på företagsledningens ansvar och intern kontroll över den finansiella rapporteringen. Regelverket fick direkt betydelse för svenska företag med amerikansk börsnotering och indirekt genom internationella koncerner och ökade förväntningar på styrning och intern kontroll. Tillsammans med stärkt bolagsstyrning och ökade regulatoriska krav bidrog detta till bättre metodik, starkare koppling till styrelser och en mer riskbaserad ansats.

Samtidigt har funktioner som risk, compliance och internkontroll vuxit kraftigt. De är idag ofta större och mer operativa, med ansvar för att utforma och driva kontrollsystem i verksamheten.

Detta har förändrat balansen mellan funktionerna. Internrevision har gått från att själv utföra mycket kontrollarbete till att i stället granska och utvärdera hur de andra funktionerna fungerar, i linje med den så kallade "Three Lines"-modellen.

Resultatet är en tydlig förskjutning av internrevisionens roll. Från att tidigare huvudsakligen ha varit en kontrollfunktion har internrevisionen utvecklats mot att bli mer strategisk och närmare integrerad med styrelsens och ledningens arbete. Samtidigt har funktioner som riskhantering, compliance och internkontroll utvecklats till egna specialistområden med större operativt ansvar. Internrevisionens uppgift har därmed i högre grad blivit att skapa överblick, utvärdera helheten och bidra med ett oberoende, objektiva perspektiv.

Det verkliga värdet uppstår när internrevisionen har tillräckligt förtroende, integritet och kompetens för att vara en naturlig samtalspartner till styrelse och företagsledning i frågor som rör risk, styrning och långsiktigt värdeskapande.

Internrevisorernas Förening är i dag resultatet av många människors engagemang över lång tid. Det är en förening som vuxit med sin uppgift och som fortsatt har en viktig roll att fylla.

Att ha fått medverka till utvecklingen och med denna berättelse har varit ett ansvar och ett stort privilegium som vi har delat med bland annat dessa personer:

Period	Ordförande	GS/VD
1951–54	Heintz Hintze	
1954–55	Greger Sveding	
1955–57	Arne Burgé	
1957–59	Sture Bergendorff	
1959–61	Olof Österberg	
1961–64	Olof Gunnarsson	
1964–66	Bo Rende	
1966–67	Ola Nordström	
1967–68	Bernt Ahlqvist	
1968–69	Rein Uustal	
1969–70	Tore Adling	
1970–71	Kaj Colérus	
1971–72	Bengt Thornström	
1972–74	Sven Fredmer	
1974–76	Jan Sjörin	
1976–78	Gösta Sjölund	
1978–80	Gösta Forshällen	
1980–82	Jan Niklasson	
1982–87	Alf Sydholm	
1987–88	Einar Fries	
1988–89	Allan Boam	
1989–91	Sten Bjelke	
1991–96	Mats Hedman	
1995–96	t f Jan Sennerup	
1996–98	Sune Carlsson	
1997–98	t f Bernt Gyllenswärd	
1998–02	Hans Löfgren (ordf & VD)	Arne Zetterström (GS)
2002–03	Elisabeth Styf	Erik Bremström
2004–2005	Torbjörn Wikland	Klas Schöldström
2006–2009	Guidon Berggren	— ” —
2010–2012	Charlotta Löfstrand Hjelm	— ” —
2013–2014	Harald Lööf	— ” —
2015	Desiree Nordqvist	— ” —
2016 - 2018	Peter Funck	Linda Lundin
2019	— ” —	Max Rooth (t f)
2020 - 2025	Michael Sparreskog	Stina Nilsson Kristiansson
2026	— ” —	Anna Isacson

SLUTORD

Engagemang, mod och internationell närvaro

En viktig del av föreningens utveckling har alltid varit medlemmarnas engagemang och vilja att bidra – både nationellt och internationellt. Under vissa perioder har detta tagit sig särskilt tydliga uttryck, med ett starkt fokus på att utveckla yrket och att aktivt delta i den globala diskussionen kring internrevisionens roll.

Svensk internrevision har upprätthållit en respekterad internationell position. Genom samarbete och kunskapsutbyte har många medlemmar, och vår CEO i sitt nätverk, bidragit i det internationella arbetet, vilket stärkt både föreningen och utvecklingen av internrevisionen i Sverige.

Det internationella kontaktnätet omfattade också ett nära erfarenhetsutbyte med flera nationella institut, inte minst de nordiska, vilket ytterligare bidrog till utvecklingen av den svenska verksamheten.

En föränderlig omvärld – nya förutsättningar

Pandemin och en mer osäker omvärld har förändrat arbetssätt och prioriteringar. I en sådan miljö blir stabilitet och kontinuitet viktiga, samtidigt som behovet av fortsatt utveckling består.

Internationellt har ramverk och standarder utvecklats. För många innebär det ökad tydlighet och struktur, medan det samtidigt ställer krav på att fortsatt värna de principbaserade inslagen och det professionella omdömet – något som länge varit en styrka inom internrevisionen.

Balans mellan kontroll och utveckling

☯ Yin och yang beskriver hur motsatser kompletterar och balanserar varandra. Kanske är det just detta som präglar internrevisionens framtid – att bidra till att organisationer både hanterar risker och tar till vara möjligheter, utan att det ena perspektivet tränger undan det andra.

Europa har fortsatt en stark tradition av värdeskapande internrevision, där fokus ligger på att bidra till verksamhetens utveckling och långsiktiga hållbarhet.

Framåt finns goda möjligheter till att ytterligare stärka yrkets relevans och värdeskapande uppdrag.

Internrevisionens fortsatta utveckling bygger ytterst på människors engagemang. Certifiering och kompetensutveckling ger en gemensam grund, men professionens verkliga styrka ligger också i nyfikenhet, erfarenhetsutbyte och viljan att fortsätta påverka hur yrket utvecklas i takt med omvärlden.

Vad har då föreningen betytt för professionen? Det går naturligtvis inte att veta hur svensk internrevision hade utvecklats utan IRF, men sannolikt hade utvecklingen varit långsammare och mer fragmenterad. Föreningen har under 75 år skapat en gemensam professionell plattform för utbildning, erfarenhetsutbyte, internationella impulser och utveckling av yrkesrollen. För nya generationer internrevisorers innebär det att de kommer in i en profession där mycket av den infrastruktur, kunskap och yrkesgemenskap som tidigare generationer själva fick bygga upp redan finns på plats.

Internrevisorernas Förenings första 75 år visar hur en liten ideell organisation, genom kunskap, samarbete och mod att pröva nytt, kunde bidra till att forma en profession med ett inflytande långt större än sin storlek.

Klas Schöldström

Generalsekreterare och CEO 2004 – 2015

med stöd och inspiration från

Guidon Berggren

Ordförande 2006 - 2009

Charlotta Löfstrand Hjelm

Ordförande 2010-2012

Ledamot IIA Global Executive Committee 2013-2019

Ten Thousand Years of Auditing:

From the Beginnings of Accounting for Economic Transactions and Auditing them to the current Profession of Internal Auditing

T. Flemming Ruud, Maria Thalmann

INTRODUCTION

When people talk about auditing today, many may first think of international audit firms, complex reporting standards, and demanding regulations. However, the history of auditing reaches far back into ancient times—it begins where trade, trust, and accountability for economic transactions met and the need for keeping track of and controlling transactions. Even with the earliest forms of economic organisation, the need for control developed: whoever traded and created value wanted to ensure that it was preserved and used correctly. Without the possibility of keeping track of transactions and some independent auditing mechanism, investments would hardly have been conceivable, and the trust upon which modern markets rely could not have developed [1].

In 2026, the Swedish Institute of Internal Auditors celebrates its 75th anniversary. This jubilee is more than just a milestone birthday: it is an opportunity to look back on the development of the profession, its significance for the Swedish and international economy, and the role it will play in an increasingly digitalised and interconnected world in the future.

EARLY DEVELOPMENTS AND INTERNATIONAL INFLUENCES

The roots of record keeping and auditing extend remarkably far back. Archaeological finds along the silk road from China and the far east to Mesopotamia, Anatolia, Persia, ancient Greece and Egypt demonstrate that forms of keeping track of economic transactions and control existed more than ten thousand years ago [2]. Clay tablets from Neolithic Armenia feature simple counting marks as well as tick marks documenting auditing of the exchange of goods [3]. Similarly, one can follow transactions and transportation on camel backs along the silk road from the far east to the mid-east. These early forms of economic accountability formed the foundation for later systems in which trust and verification were tightly intertwined.

The idea of questioning and answering responsibility—the hearing and examining of accounts—can already be found in the Roman Empire. Public treasuries were audited by specialised officials questioning the records to prevent misuse [4]. In the Middle Ages, the initial professional forms of bookkeeping and control developed in the commercial region between Northern Italy and Flanders. A central figure in this development was Luca Pacioli, who described double-entry bookkeeping in his "Summa de Arithmetica" in 1494—a system designed for transaction tracking, to create transparency between business partners and make manipulation more difficult.

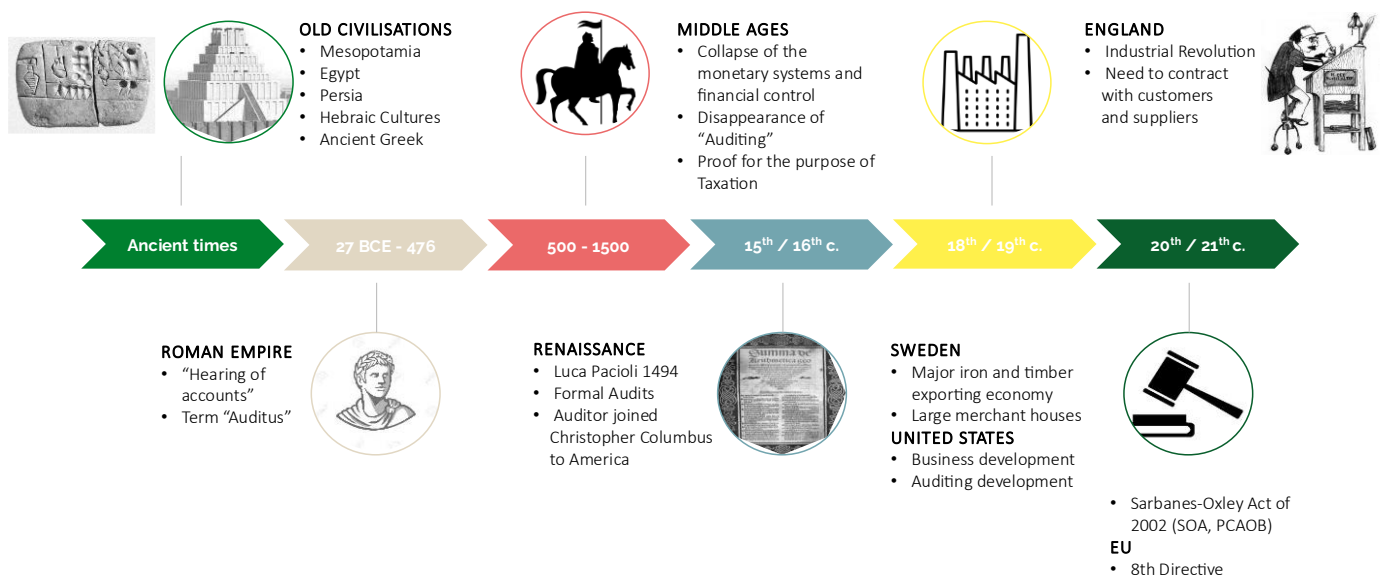
In the early modern period as well, auditors accompanied major voyages of discovery. In the expedition in 1492 to America of Christopher Columbus, historical sources described that an auditor of the royal court acting as a supervisor or inspector, joined the ship on board to control

the use of funds as well as ensure that the treasures and values found were properly accounted for and brought to the state [5].

These examples illustrate that auditing cannot be understood merely as a modern phenomenon but possesses a long tradition of significant importance in civilisational history – economic activities and accountability / control followed each other closely.

Is Auditing a recent Phenomenon?

- Auditing in a Historical Perspective

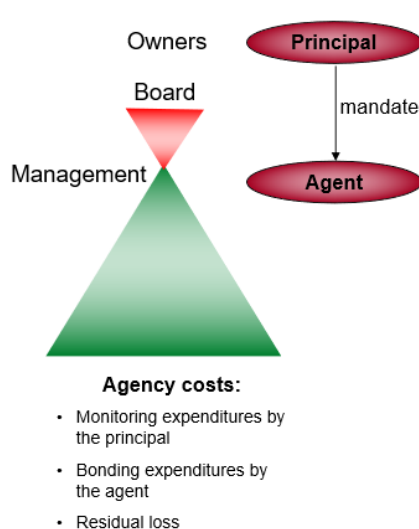


With the emergence of large trading companies and industrialisation in the 19th century, the modern understanding of auditing took increasingly clearer shape. The increasing size of corporations financed by numerous shareholders, and growing distance between ownership and executive management, led to a fundamental problem that can be conceptualised theoretically through principal-agent theory [6]. The agency problem describes the potential systematic conflict of interest between principal (owner) and agent (management), fuelled by information asymmetries, actions that are not fully observable (hidden action/moral hazard), and quality differences that are difficult to evaluate in advance (hidden information/adverse selection). This results in agency costs in the form of monitoring expenditures, contractual self-binding by agents, and remaining residual losses [7].

Independent audits addressed these friction points by increasing the verifiability and credibility of financial reporting, disciplining opportunistic incentives, supporting the enforcement of contractual rules, and supplementing internal controls and oversight bodies within companies as independent control actors. This highlights the fundamental role of auditing: where information is audited and reliable, uncertainty decreases, the cost of capital drops, and trust as well as market liquidity are supported [8].

The Rational for Auditing?

– Corporate Governance



Information Asymmetry

1. An aspect of an interaction is unknown or not observable by one party of the interaction – The owners know less than the management
2. Typically:
 - Important characteristics for the interaction are not observable **before** the contract is signed (**adverse selection**)
 - Counteracting through sending specific signals (signalling)
 - Important characteristics for the interaction are not observable **after** the contract is signed (**moral hazard**)
 - Counteracting through profit sharing
 - Creation of win-win situations

Principal agent theory

1. Principals **mandate** agents to lead and manage the company
2. Principals and agents may have **diverging goals and interests**, both may try to maximize their personal gain and utility
3. Strategies have to be developed that allow the **coordination** of these different objectives through effective control systems

THE DEVELOPMENT AND PROFESSIONALISATION OF INTERNAL AUDIT IN SWEDEN

The development of auditing and Internal Audit in Sweden is closely linked to the transformation of Swedish business from the mid-nineteenth century onwards. Industrialisation, the emergence of joint-stock companies, expanding banks and capital markets, and the growing separation between ownership and management created increasing demands for reliable financial information, internal control, and independent review. Over time, these developments transformed auditing from primarily financial verification into an important part of the Swedish governance system.

An early milestone was the Swedish Companies Act of 1848: the first general legislation governing joint-stock companies. As industrialisation accelerated, the legal framework evolved further through the Companies Acts of 1895 and 1910. These reforms strengthened corporate accountability and gradually established auditing as an integral element of the Swedish corporate model. The development reflected the same underlying agency problem described earlier: when those providing capital are separated from those managing it, mechanisms are needed to reduce information asymmetry and create confidence in management's stewardship [6][9].

The expansion of the financial sector created additional demands for supervision and control. Following banking difficulties around the turn of the century, the Royal Banking Inspectorate (Kungliga Bankinspektionen) was established in 1907 to supervise Swedish commercial banks. Its responsibilities were subsequently extended as financial markets developed. Together with increasingly formal accounting requirements, including the Bookkeeping Act of 1929, this contributed to a more structured environment for financial reporting, control, and independent oversight [10][11].

A particularly important turning point was the Kreuger crash of 1932. Ivar Kreuger's international corporate empire had grown through complex ownership structures, extensive borrowing, and

large-scale capital raising. Following Kreuger's death, serious deficiencies in transparency, financial reporting, and control became apparent. The collapse had major consequences for investors and public confidence, and triggered an extensive reconsideration of Swedish company law.

The legislative work following the Kreuger crisis ultimately contributed to the Companies Act of 1944, which strengthened requirements relating to corporate governance, reporting, and audit. The episode illustrates a pattern that would recur in later Swedish corporate history: major failures often reveal not merely individual control deficiencies, but broader weaknesses in governance, transparency, information flows, accountability, and independent challenge. From today's Internal Audit perspective, the questions raised by Kreuger remain strikingly familiar: Did the board receive reliable information? Was authority sufficiently challenged? Were risks visible outside a small group of decision-makers? [12]

Following World War II, Internal Audit increasingly developed as a profession distinct from external audit. A particularly important milestone for the Swedish profession was reached on October 8, 1951, when the Swedish section of The Institute of Internal Auditors (IIA) was established at a meeting in Oslo in connection with the creation of the Scandinavian IIA organisation. This occurred only ten years after the IIA had been founded in the United States in 1941, and placed Sweden and the Nordic countries among the early participants in the international professionalisation of Internal Audit.

The establishment of the Swedish IIA organisation was significant beyond the creation of a professional association. It contributed to the development of Internal Audit as a distinct profession in Sweden, with its own professional identity, methodologies, standards, education, and principles of independence and objectivity. During the 1960s and 1970s, the profession became increasingly established, particularly in banks, insurance companies, large industrial groups, and other complex organisations. Swedish internal auditors also became progressively connected to the international development of the profession through the IIA, including professional standards and the emerging Certified Internal Auditor (CIA) qualification [13].

The traditional emphasis on financial transactions, compliance, and safeguarding assets was increasingly complemented by reviews of systems, processes, and internal controls. As Swedish companies became larger, more international, and increasingly dependent on complex information systems, examining individual transactions was no longer sufficient. Internal Audit gradually moved towards evaluating whether the organisation's systems and processes were appropriately designed and controlled.

The wider Swedish control environment developed in parallel. The Companies Act of 1975, which entered into force in 1977, modernised Swedish corporate law, while the Bookkeeping Act of 1976 strengthened the framework for accounting and financial reporting. Together, these reforms contributed to a more formalised environment of corporate responsibility, reporting, audit, and internal control [14].

This development was guided by international developments, including the many bankruptcies of smaller and mid-sized banks in the US. This led to different initiatives, of which one was the creation of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission in the mid-80s, commonly abbreviated as the COSO organisation. With the publication of the Internal Control – Integrated Framework in 1992, the stage was set for a broader and more

comprehensive system of internal control, risk assessment, and partially governance, to help businesses and organisations in reaching their objectives and goals (COSO, 1992).

Later, the development of risk-based auditing shifted the perspective further: audit resources should be directed towards the risks most relevant to the achievement of organisational objectives. The main focus was changed from “Testing correctness of transactions” to “Provide assurance on governance, risk management, and control processes designed and operating to support the organisation in achieving its objectives”

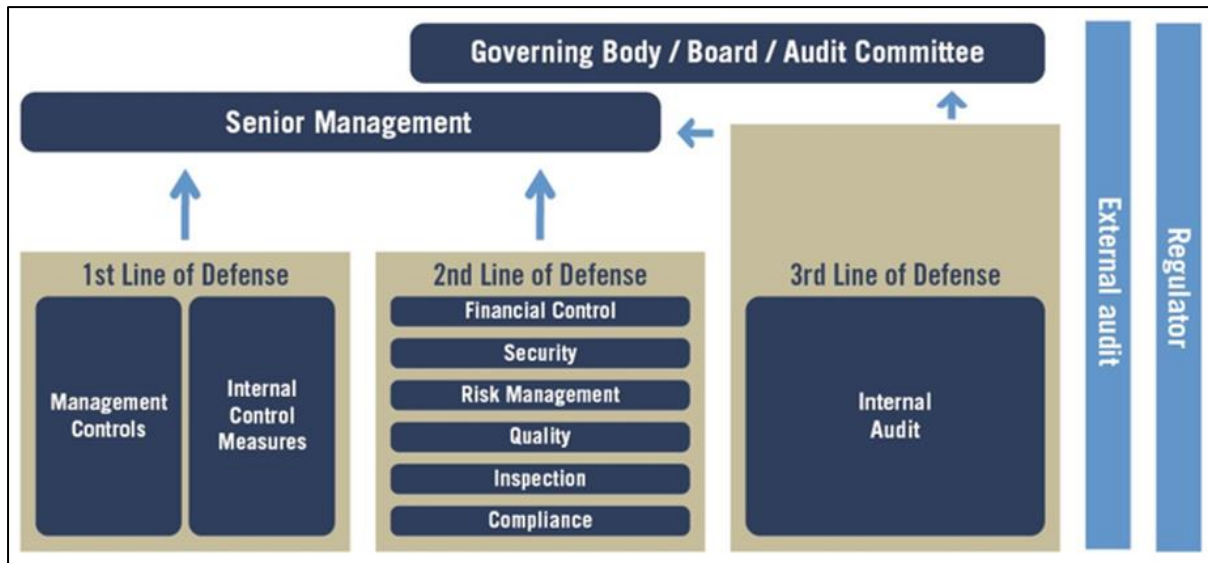
This broader role became particularly visible from the 1990s onwards. In the Swedish public sector, Internal Audit was formally regulated through the 1995 Ordinance on Internal Audit in Government Agencies, later replaced by the Internal Audit Ordinance (2006:1228). Internal Audit was thereby established as an independent, risk-based function assessing internal governance and control within designated government agencies [15]. This aligns with the publication of COSO ERM or Enterprise Risk Management in 2004, where the broad focus is how to manage risks to support the organisation in reaching its vision, objectives and goals.

In the private sector, a series of corporate and financial failures further increased attention to governance. The Skandia case in the early 2000s raised questions concerning executive remuneration, conflicts of interest, transparency, and board oversight. Together with other corporate scandals, it contributed to a broader debate about confidence in Swedish business, and to the establishment of the Commission on Business Confidence (Förtroendekommissionen) in 2002 [16].

An important result of this period was the Swedish Corporate Governance Code, introduced in 2005. The Code strengthened the focus on board responsibility for internal control and financial reporting, and gave audit committees an increasingly important role in the governance architecture. Reflecting the Swedish comply or explain tradition, however, internal audit is not mandatory for all listed companies. Where a separate internal audit function has not been established, the board is expected to evaluate annually whether such a function is needed and to explain its position [17].

In the financial sector, expectations developed further. The Carnegie case in 2007 exposed serious deficiencies in internal governance, risk management, and control, including a failure to balance strong incentives for risk-taking with sufficiently robust control mechanisms [18]. The HQ Bank case in 2010, involving significant deficiencies in risk management and valuation, ultimately resulted in the withdrawal of the bank's licence [19].

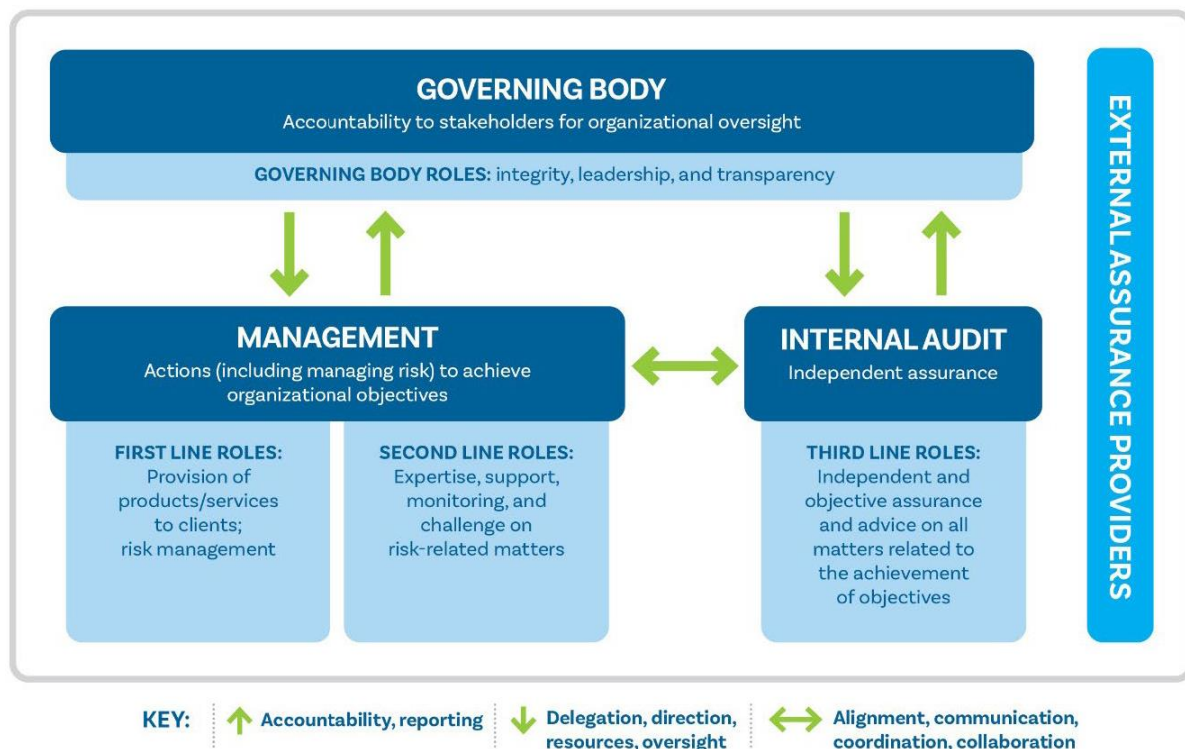
These cases reinforced an important principle for better risk management and control, and the introduction of the EU 8th corporate directive underlined the need for better risk management and control practices. On the initiative of the European Confederation of Internal Auditors (ECIIA) and the FERMA (Federation of Risk Managers in Europe), a task force where one of the authors of this article could contribute was assigned the task of operationalising the regulation and met the assignment by publishing the “Three Lines of Defence Model” in 2013. An important thesis here is the need and requirement for modern internal audit: effective governance depends not merely on whether control functions formally exist, but on their independence, competence, authority, access to information, and ability to challenge management and the business. [22].



ECIIA Position Paper: *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, 2013, p. 2

The Nordic money-laundering cases provided another important governance lesson. In 2020, Swedbank received a warning and a sanction fee of SEK 4 billion, while SEB received a reprimand and a sanction fee of SEK 1 billion, following deficiencies associated with anti-money-laundering arrangements and the governance of Baltic operations [20][21]. These cases demonstrated that governance must work not only within individual legal entities but across complex international groups.

For the purpose of emphasising value creation and increasing the impact of the Three Lines of Defence model, the Institute of Internal Auditors worldwide published the revised “Three Lines Model” in 2020 [23].



The IIA's *Three Lines Model*, 2020, p. 4

For internal audit, this further broadened the perspective. Policies, committees, and control functions may all exist formally while governance fails in practice. Effective assurance therefore requires attention to management information, escalation, organisational culture, group governance, accountability, and the ability of control functions to provide effective challenge.

The Swedish development can consequently be seen as a gradual development which follows the international developments such as COSO Internal Control Framework and ISO:

Financial verification → Internal control → Systems and processes → Risk-based auditing → Governance assurance

This development mirrors the international evolution of the profession described earlier, but it has also been shaped by specifically Swedish institutions, legislation, crises, and governance traditions. From the Companies Act of 1848 and the Kreuger crash, through the establishment of the Swedish IIA organisation in 1951, to the Swedish Corporate Governance Code and modern financial regulation, the recurring issue has been the need to maintain trust as organisations become larger and more complex.

The role of internal audit has evolved accordingly, and its purpose is no longer primarily to identify errors in transactions after they have occurred. Modern internal audit provides independent assurance as to whether governance, risk management, and internal control processes operate together effectively, enabling boards and management to understand whether the organisation is appropriately governed.

The underlying purpose, however, remains closely connected to the historical origins of auditing described in this article: where responsibility is delegated, reliable information and independent assurance are needed to create justified trust.

FOOTNOTES

- 1) Kueppers, R., & Sullivan, K. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7, 286–293.
<https://doi.org/10.1057/jdg.2010.22>.
- 2) Mattessich, R. (2000). *The beginnings of accounting and accounting thought* (1st ed.). Routledge.
- 3) Mattessich (2000) and Schmandt-Besserat, D. (1992). *Before writing: From counting to cuneiform*. University of Texas Press.
- 4) Mattessich (2000), Op. cit.
- 5) Morison, S.E. (1942). *Admiral of the ocean sea: A life of Christopher Columbus*. Little, Brown and Company.
- 6) Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- 7) Jensen and Meckling (1976).
- 8) Ibid.
- 9) Swedish Government. *Ny aktiebolagslag*, Government Bill 2004/05:85, pp. 195–196.
Historical overview confirming the first Swedish Companies Act in 1848, followed by the Acts

- of 1895 and 1910, and the legislative work after the Kreuger crash leading to the 1944 Companies Act. URL: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/proposition/ny-aktiebolagslag_gs0385/
- 10) Finansinspektionen. Historia. Historical overview of Swedish financial supervision; Kungliga Bankinspektionen was established in 1907 to supervise the commercial banking sector following a banking crisis a few years earlier. URL: <https://www.fi.se/sv/om-fi/uppdrag-och-verksamhet/historia/?language=sv>
- 11) Bokföringslag (1929:117). See also Bokföringslag (1976:125), transitional provisions, which repealed the 1929 Act when the new Act entered into force on 1 January 1977. URL: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/bokforingslag-1976125_sfs-1976-125/
- 12) Swedish Government. Ny aktiebolagslag, Government Bill 2004/05:85, pp. 195–196. The historical overview states that the Kreuger crash prompted new company-law work aimed at addressing deficiencies exposed by the crash, resulting in the 1944 Companies Act. URL: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/proposition/ny-aktiebolagslag_gs0385/
- 13) The Institute of Internal Auditors Sweden (2026). IIA Sverige fyller 75 år; Historik. The Swedish section of the IIA was established at a meeting in Oslo on 8 October 1951 together with The Scandinavia Chapter. The Swedish chapter became independent on 7 June 1964; the CIA examination was introduced in 1974. URL: <https://www.theia.se/medlemssidor-1>
- 14) Aktiebolagslag (1975:1385); Bokföringslag (1976:125). The latter entered into force on 1 January 1977 and repealed Bokföringslag (1929:117). URL: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-19751385_sfs-1975-1385/ ; https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/bokforingslag-1976125_sfs-1976-125/
- 15) Förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.; Internrevisionsförordning (2006:1228). The 1995 ordinance required covered authorities to establish internal audit and provided for independent review of internal governance and control; it was repealed and replaced by the 2006 ordinance. URL: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-1995686-om-intern-revision-vid_sfs-1995-686/ ; https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/internrevisionsforordning-20061228_sfs-2006-1228/
- 16) Förtroendekommissionen (SB 2002:01); SOU 2004:47, Näringslivet och förtroendet. The Commission was appointed by the Swedish Government in 2002 to examine confidence-damaging practices in Swedish business and propose measures to strengthen confidence. URL: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2004/04/sou-200447/>
- 17) Kollegiet för svensk bolagsstyrning. Svensk kod för bolagsstyrning. The Code requires boards of companies without a separate internal audit function to evaluate annually the need for such a function and explain their position in the corporate governance report. URL: https://bolagsstyrning.se/gallande_kod

- 18) Finansinspektionen (2007). Decision concerning Carnegie Investment Bank AB, FI Dnr 07-6125, 27 September 2007. URL: https://fi.se/contentassets/c418448043b44e0b9977b93be95f813a/carnegie_beslut_07-6125.pdf
- 19) Finansinspektionen (2010). HQ Banks tillstånd återkallas, 28 August 2010. URL: <https://www.fi.se/sv/publicerat/sanktioner/finansiella-foretag/2010/hq-banks-tillstand-aterkallas/>
- 20) Finansinspektionen (2020). Swedbank receives a warning and an administrative fine of SEK 4 billion, 19 March 2020. URL: <https://www.fi.se/en/published/sanctions/financial-firms/2020/swedbank-receives-a-warning-and-an-administrative-fine-of-sek-four-billion/>
- 21) Finansinspektionen (2020). SEB får anmärkning och en miljard kronor i sanktionsavgift, 25 June 2020. URL: <https://www.fi.se/sv/publicerat/sanktioner/finansiella-foretag/2020/seb-far-anmarkning-och-en-miljard-kronor-i-sanktionsavgift/>
- 22) The Institute of Internal Auditors (2013). The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. Position Paper. The model was adapted from earlier ECIIA/FERMA guidance on the 8th EU Company Law Directive. URL: <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2017/01/pp-the-three-lines-of-defense-in-effective-risk-management-and-control.pdf>
- 23) The Institute of Internal Auditors (2020). The IIA's Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense. URL: <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>

Internrevisionens framtida utmaningar

Olof Arwinge

INLEDNING

Internrevisionen har en lång historik. I mina böcker om internrevision har jag skrivit på ett rikligt sätt om hur internrevisionen utvecklats genom 1900- och 2000-talen. Det är intressant hur motståndskraftig internrevisionen varit givet de enorma förändringar som skett i samhälle och näringsliv under det senaste hundra åren. Enbart teknologikutvecklingen har på ett dramatiskt sätt förändrat hur individer, organisationer och samhällen förhåller sig till varandra. Företagens konkurrenskraft är idag starkt förknippad med deras förmåga att förändras på ett tillräckligt snabbt sätt. I en sådan tid är det lätt att förstå att internrevisionen som profession står inför utmaningar.

I föreliggande kapitel sammanfattar jag dessa utmaningar. Jag gör inte anspråk på att listan är uttömmande. Emellertid bygger den på mina tidigare på böcker om internrevision vilket borde bidra till att redovisningen ger en hyggligt rättvisande bild. Föreliggande sammanställning ger en sammanfattande bild över vart internrevisionen står idag och vilka utmaningar som man möter. Sammanfattningen är tänkt att vara konstruktiv i den mening att den pekar på vilka områden som är viktiga framöver för professionen, internrevisionsverksamheter och internrevisorer.

KORT TILLBAKABLICK

Sedan knappt hundra år tillbaka, när internrevisionsprofessionen började växa fram, har en nära koppling till företagets ledning funnits. Man fick sitt uppdrag från företagets ledning, och på den tiden var det ett relativt strikt fokus på medelsförvaltning och skydd mot bedrägerier. Man betraktades som ledningens högra hand. Fortfarande idag, nästan hundra år senare alltså, lever detta i viss mån kvar. Redovisning, finansiell rapportering och skydd mot bedrägerier har än idag ett stort fokus från internrevisionen, i synnerhet i vissa delar av världen och inom vissa sektorer och branscher. Måhända har faktiskt skydd mot oegentligheter en än större betydelse idag givet den brottsproblematik som präglar samhälle och näringsliv, med bland annat identitetsstöld, penningtvätt, korruption, mutproblematik och cyberbrott.

Genom årtiondena har internrevisionen som profession vuxit och utvecklats. Branschorganisationen *The Institute of Internal Auditors* (IIA) etablerades på 1940-talet i USA, och har idag vuxit till en global organisation med stort inflytande, inte bara över internrevisionens teori och praktik. Internrevisionens praktik har professionaliserats, pådrivet av IIA men även andra krafter, genom certifiering, etablerandet av egen normgivning i form av yrkesmässiga standarder och etikkod, samt utbildning. Forskare inom internrevision har beskrivit olika "generationer" av internrevision, och hur internrevisionen som profession vid olika tidpunkter tagit stora kliv, mycket kopplat till hur internrevisionens normgivning utvecklats. Praktiken har successivt vidgats till att idag fokusera brett på styrning, riskhantering och kontroll i organisationer.

Successivt har även kopplingen till organisationens styrelse vuxit sig starkare. Internrevisionen har sakta men säkert utvecklats till att bli allt mer oberoende från VD och företagsledning. Idag, 2026, står det klart att det är styrelsen som är internrevisionens primära uppdragsgivare. Internrevisionen ska arbeta på uppdrag av styrelsen, ibland via styrelsens utskott, för att granska

och rådge kopplat till företagens styrning, riskhantering och kontroll. Emellertid finns flera intressenter som internrevisionen måste förhålla sig till, vilka ofta har konflikterande intressen. Myndigheter, börser, företagsledning, operativa verksamheter, ägare, nya kontrollfunktioner eller centrala funktioner, investerare, media och andra branschorganisationer är några av dessa intressenter som internrevisionsprofessionen, internrevisionsfunktioner och internrevisorer i allt högre grad måste förhålla sig till.

INTERNREVISIONENS UTMANINGAR

Låt oss påbörja redovisningen av internrevisionens utmaningar. Först några ord om vad jag lägger för betydelse i ordet utmaning. I sammanhanget av internrevision handlar begreppet utmaning om en viktig uppgift, eller prövning om man så vill, som internrevisionsprofessionen måste hantera för att fortsätta utvecklas positivt. Utmaningen kan behöva adresseras på olika sätt – både på makronivå och på mikronivå. På makronivå handlar det främst om branschorganisationen IIA och hela internrevisionsprofessionen. På mikronivå handlar aktörerna främst om enskilda internrevisionsfunktioner eller den enskilda internrevisorn. Notera att dessa utmaningar, vilka jag redovisar nedan, tillika utgör en sporre som driver på, engagerar och bör uppmuntra oss till handling och förbättringsarbete.

Professionalisering

En utmaning för internrevisionen rör begreppen professionalisering och profession. Begreppen är viktiga och centrala för de yrken som aspirerar på trovärdighet och legitimitet (Wilensky, 1964). För att kunna definieras som en profession krävs att ett antal kriterier är uppfyllda. Dessa handlar om heltidssysselsättning, förekomsten av en branschorganisation, universitetsutbildning, lagstadgat skydd för titeln, samt yrkesetiska riktlinjer och branschstandarder. Yrken som vill bli tagna på allvar, göra sin röst hörd och få inflytande och makt använder sig av ovan nämnda delar i syfte att bygga legitimitet och trovärdighet, och därigenom kunna påverka sakers tillstånd i önskvärd riktning. Även för internrevisionen är detta självklart mycket viktigt, något som inte minst branschorganisationen IIA noterat.

Internrevision som fullfjädrad profession

Traditionella professioner, såsom präst, advokat eller läkare, åtnjuter stor legitimitet och trovärdighet som ett resultat av århundraden av medveten professionsutveckling. Även internrevisionens systerprofession – den externa lagstadgade revisionsprofessionen – har utvecklats till att bli en etablerad, mogen och inflytelserik profession. Den uppfyller idag alla kriterier för att vara en fullfjädrad profession. I jämförelse är internrevisionsprofessionen mer omogen och outvecklad, något som förvisso inte är förvånande givet hur och när de olika revisionsprofessionerna utvecklats.

För IIA är detta alltså en central fråga för att professionen ska få legitimitet och få inflytande. Emellertid kan man dock konstatera att internrevisionen gradvis har professionaliserats. Branschstandarder har vuxit fram och börjat tillämpas. Krav på certifiering för att kunna praktisera har vuxit fram, och utbildningsfrågan har fått allt större fokus. Men fortfarande idag, när vi skriver 2026, kvarstår delar för att internrevisionsprofessionen ska bli betraktad som en fullfjädrad profession. Det är viktigt att notera att internrevisionen fortfarande är en relativt ung profession i jämförelse med andra professioner. Den globala praktiken är något spretig och varierad, och internrevision definieras fortfarande på olika sätt. Inte alla följer definitionen av

internrevision från IIA. Det finns alltså fortfarande arbete att göra – både på global och på svensk nivå – i syfte att få erkännande som en fullfjädrad profession (Chambers och Odar, 2015).

Tillämpning av internrevisionens normgivning

Vad gäller professionens normgivning är detta en viktig del av professionaliseringsfrågan. Sedan årtionden finns yrkesmässiga branschstandarder etablerade via IIA vilka föreskriver hur internrevision ska ledas, definieras, planeras och utföras. Återigen vill jag emellertid lyfta fram att internrevisionen är en global praktik som finns i länder världen över. Den praktiseras i olika sektorer, i både små och större företag och organisationer. Det är därför lätt att förstå att internrevisionsfunktioner varierar betydligt både till karaktär och omfång. Därför finns också olika möjligheter för dessa funktioner att efterleva professionens branschstandarder. Därtill finns en särskild utmaning kopplad till efterlevnad. Inte alltid ställs krav på tillämpning av internrevisionens branschstandarder, inte av myndigheter eller ens internrevisionens egna uppdragsgivare i organisationer och företag.

Internrevisionens branschstandarder har fortfarande idag en något oklar och, i viss mån, mindre betydande status (Chambers, 2014; Chambers och Odar, 2015; Lenz och Sarens, 2012). För att adressera detta krävs arbete på både global och lokal nivå. Av vikt är att säkerställa att normgivare och normgivning, som har bäring på internrevisionens praktik, hänvisar till globala internrevisionsstandarder från IIA. Det krävs även att branschföreningen kommunicerar med lokala aktörer samt att internrevisionsfunktioner och internrevisionschefer kommunicerar med uppdragsgivare i företag och organisationer om vikten av professionens branschstandarder.

Utbildningsfrågan

Utbildningsfrågan existerar på både makro- och mikronivå och är ytterligare en central del av professionaliseringsfrågan. På makronivå handlar detta om förekomsten av internrevision på universitet och högskola. I Sverige är det magert med undervisning om internrevision på universitet och högskola. Det är således väldigt svårt för studenter att lära sig om internrevisionens teori och praktik på en högre utbildning. Ur ett professionsperspektiv är detta otillfredsställande. För att kunna etablera sig som en erkänd profession krävs etablering på universitet och högskola likt utbildningar för jurister, präster, läkare, ingenjörer och revisorer. Finns ingen akademisk utbildning samt om konsekventa och gemensamma färdigheter saknas, då riskerar internrevisionen att reduceras till en "jack-of-all-trades" – en mångsysslare. Vem som helst kan i princip då praktisera internrevision, och därmed är det inte heller någon formell profession (Chambers m.fl., 1987; Van Peurse, 2004).

Detta är alltså en viktig fråga som också kopplar till bristen på akademisk litteratur i ämnet, samt kvalificerade och disputerade lärare. För att lösa detta krävs samarbete på global och lokal nivå mellan branschorganisationen IIA och universitet och högskolor. För Sverige måste målet på sikt vara att permanent etablera internrevision som ämne på universitets- och högskolenivå, samt att man kan studera internrevisionsämnet inom ett program kopplat till exempelvis företags ekonomi och redovisning.

På makronivå handlar utbildningsfrågan vidare om kompetenskrav och behov av certifiering. Idag är det fullt möjligt att praktisera som internrevisor utan att vara ackrediterad. Det finns inget allmänt krav på certifiering. Förvisso utgör även detta en möjlighet för professionen, eftersom det skapar utrymme för personer med olika bakgrunder och erfarenheter att lära sig och komma in i yrket. Likväl är denna omständighet något knepigt. Certifiering utgör en kvalitetsstämpel. Titeln *Certified Internal Auditor* (CIA) från IIA är idag en titel med relativt hög status, men trots detta finns alltså inget krav på att inneha denna titel och många praktiserande har i själva verket ingen

sådan ackreditering. Detta är en viktig fråga för branschorganisationen IIA att lösa. Här bör både internrevisionens uppdragsgivare, d.v.s. styrelser och revisionsutskott, samt intressenter och enskilda praktiserande på ett bättre sätt kunna uppmärksamma betydelsen av att inneha en ackreditering. För att kunna praktisera internrevision på rätt sätt är det såklart viktigt att man har god förståelse för internrevisionens branschstandarder och yrkesetiska kod, och i detta rymms att en ackreditering är viktig.

Effektivitetsperspektivet – göra rätt saker

En andra utmaning som internrevisionen står inför handlar om effektivitetsfrågan. Effektivitet har med output att göra, att nå målen för verksamheten. Det handlar om att göra rätt saker och ha rätt fokus för att kunna förbättra styrning, riskhantering och intern kontroll i organisationer och företag. Det handlar om att nå målen med internrevisionsverksamheten genom att skapa värde åt uppdragsgivare och intressenter. Sammantaget är detta en utmaning för professionen. Låt oss börja med internrevisionens kund- och intressentkrav.

Otydliga, olika och konflikterande intressentkrav

En första del av utmaningen berör det faktum att internrevisionen har olika uppdragsgivare och intressenter att förhålla sig till. Det finns olika intressentkrav, som till viss del även står i konflikt gentemot varandra. Detta är förvisso inget väldigt ovanligt för professioner med dubbla eller olika lojaliteter. Emellertid har internrevisionens primära uppdragsgivare – styrelsen – tolkningsföreträdare, varför det är deras mål, krav och önskemål som i huvudsak ska tillgodoses. Dock finns andra att förhålla sig till. Företagsledningar, myndigheter, andra kontrollfunktioner i företag och organisationer, börser samt den operativa verksamheten i företagen, bara för att nämna några. Det ligger i sakens natur att det självfallet inte går att möta alla intressenters krav och önskemål. Likväl måste internrevisionen lära sig hitta en balans i detta i syfte att granska och rådgå på ett optimalt sätt. I själva verket är detta en stor utmaning som nog många internrevisorer är väl bekanta med.

En del i denna utmaning är att inte alla uppdragsgivare – styrelser – har god kunskap om internrevisionens inriktning och förmåga. Beställarkvaliteten kan därmed ibland bli lidande. Därför bör internrevisorer ofta coacha sina uppdragsgivare. De bör visa på olika möjligheter till värdeskapande, synliggöra sin egen förmåga samt kommunicera vad som bör fokuseras och utföras. Emellertid bör det dock nogsamt noteras att styrelser, och revisionsutskott, under senare åren, blivit mycket bättre kravställare av internrevision. Detta är väldigt positivt och även ett delbevis för att internrevisionen som professionen, samt aktörer i bolagsstyrningen, faktiskt gjort stora framsteg. Detta är i sin tur ett resultat av summan av alla ansträngningar från branschorganisationen, internrevisionsfunktioner och alla enskilda internrevisorer, men även andra faktorer och intressenter har självfallet bidragit till detta. Styrelser och revisionsutskott har helt enkelt skaffat sig bättre koll på internrevisionen som verktyg och hur de bäst bör användas.

Internrevisionen har vunnit mark. Medan man historiskt sett ofta betraktades som ”nödvändigt ont” ses man allt mer som bara nödvändiga. Likväl kvarstår utmaningar som måste adresseras för att öka yrkets relevans och för att kunna skapa mer värde åt uppdragsgivare och intressenter: fokusera på de risker som verkligen har betydelse för styrelser, revisionsutskott samt VD eller GD och deras ledning. Lösningar handlar om att internrevisionen måste ta större plats, vara delaktig i strategiska diskussioner och samtal samt se till så att internrevisionens arbete har en nära koppling till organisationens affärs- och verksamhetsplaner, strategiska initiativ och företagens förändringsagenda. Internrevisionen, och internrevisionens fokus, får inte bli frikopplad från verksamheten och det som har störst betydelse för styrelse och högsta ledningen.

Rådgivning eller granskning – vad och när är bäst?

Internrevision är både granskning och rådgivning. I själva verket är detta likt den externa lagstadgade revisionen, vilken också handlar om att vara en pålitlig rådgivare. Jämfört med den externa lagstadgade revisionen har internrevisionen emellertid större möjligheter att agera rådgivare åt styrelse, företagsledning eller den operativa verksamheten i organisationer och företag. Sedan länge är det etablerat att internrevisionen utgör både granskning och rådgivning, och detta faktum reflekteras även i internrevisionens branschstandarder. Det finns en mängd olika sätt som internrevisionen kan agera rådgivare på, och jag har skrivit om detta på ett rikligt sätt i mina tidigare böcker om internrevision. Emellertid är rådgivningsrollen underutnyttjad inom professionen. Detta beror på följande anledningar:

- Rädsla för att rådgivningen ska påverka internrevisionens oberoende på ett negativt sätt.
- Oförmåga hos internrevisorn att agera rådgivare.
- Styrelsens eller revisionsutskottets inställning till internrevisionens rådgivande roll.
- Sektorsspecifik normgivning sätter fokus på oberoende och granskning.
- Internrevisionens varumärke och positionering möjliggör inte rådgivning.

Rådgivning är värdeskapande, då denna är proaktiv och bidrar till att förbättra effektiviteten i företagets riskhantering. Granskning upptäcker inträffade fel eller andra faktiska avvikelser. Rådgivning är dessutom ofta efterfrågad av den operativa verksamheten som vill ha lösningar, insikter, rekommendationer, råd och stöd. Utöver detta är faktiskt rådgivning ofta den bästa och mest effektiva insatsen som internrevisorn kan utföra. Många gånger är alltså granskningsinsatser inte ändamålsenliga. I omogna riskhanteringsmiljöer så är dessutom företag i stort behov av rådgivning som hjälper dem ta nästa bästa steg (Chambers, 2017).

Rådgivningen är en outnyttjad källa till värdeskapande, och något som både styrelser samt VD eller GD bör använda sig av i högre grad. Detta i syfte att öka värdeskapandet och få ut mer från internrevisionen, och därigenom förbättra riskhanteringen i det enskilda bolaget. Granskning bör dock alltid utgöra den största delen av internrevisionsplanen givet att styrelsen, som är den primära uppdragsgivaren, alltid primärt efterfrågar ”assurance”.

Internrevisionens roll i bolagsstyrningen

Internrevision ses som en pusselbit i bolagsstyrningen, särskilt ur ett nordamerikanskt perspektiv (Cohen m.fl. 2004). I Sverige regleras bolagsstyrning bland annat av Aktiebolagslagen, men även av Svensk Kod för Bolagsstyrning (hädanefter Koden), som ges ut av Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning. I Sverige kretsar bolagsstyrning kring organen stämman, styrelsen, VD och revisorn. Under senare år har även revisionsutskottet vuxit fram som en viktigare del. Tar man del av Koden har internrevision en marginell roll och nämns endast kort. Av Koden följer att det inte finns något krav på internrevision, endast på att styrelsen ska utvärdera behovet av internrevision. Mot den bakgrunden är det svårt att argumentera för att internrevisionen utgör en central del av svensk bolagsstyrning.

Emellertid finns sektorsspecifik reglering, inte minst i offentlig och finansiell sektor. Normgivningen i dessa sektorer ser annorlunda ut, vilket även inrymmer synen på internrevisionen. I dessa mer reglerade sektorer spelar internrevisionen en framträdande roll, i alla fall om man ska se till den mer operativa bolagsstyrningen. Internrevisionsfunktioner betraktas härvid som en företagsövergripande kontroll- och revisionsfunktion som har en viktig roll att spela vad gäller styrelsens ansvar och uppgifter för uppföljning och kontroll av verksamheten. I dessa sektorer finns ofta normgivning som specifikt reglerar hur internrevisionen ska leda, planera, utföra och

avrapportera arbete, samt deras ställning i bolaget och uppdraget visavi styrelse och revisionsutskott.

Internrevisionens roll i formell bolagsstyrning är således diskutabel, och varierar dessutom betydligt beroende på både storlek och karaktär hos det enskilda företaget samt den bransch man verkar i. I den operativa bolagsstyrningen har internrevisionen absolut gjort framsteg under senaste årtiondet och mer, för att få en allt mer framträdande roll. I den formella bolagsstyrningen är det fortsatt fokus på traditionella bolagsstyrningsorgan. Inom detta viktiga område finns stora möjligheter för professionen. Internrevisionen bör under kommande år fortsätta kunna vinna mark för att få en viktigare och mer central roll i bolagsstyrningen. Detta beror dock mycket på inställningen till internrevision från myndigheter och normgivare, varför s.k. advocacy blir viktigt (Lenz och Sarens, 2012).

Internrevisionens metodik och arbetssätt – göra saker rätt

Nästa framtida utmaning rör internrevisionens arbetssätt, ledtid och resursförbrukning. Detta handlar om att maximera output från processer, tekniker och aktiviteter. En stor del av detta handlar om användandet av teknologi.

Användande av teknologi

Likt andra processer i företag och organisationer behöver internrevisionsprocesser stödjas av informations- och kommunikationsteknologier. Detta i syfte att åstadkomma mer och bättre resultat samt öka värdeskapande till uppdragsgivare och intressenter. Teknologi har varit i fokus för internrevisionens arbete sedan årtionden. Internrevisionsverksamheter har sedan lång tid tillbaka använt sig av IT-revisorer samt specialister inom dataanalys.

Inledningsvis bör vi notera att traditionella granskningstekniker, såsom strukturerade djupintervjuer, alltid kommer vara relevanta. Detta då exempelvis governance, d.v.s. roller, ansvar, mandat och befogenheter, är komplexa företeelser som sällan låter sig utvärderas på annat sätt än genom muntliga och skriftliga uppgifter. Emellertid handlar mycket internrevision om att granska processer med hög inneboende risk. Dessa processer utgörs ofta av transaktionsintensiva flöden. Det kan handla om utbetalningsflöden, ärendehanteringsprocesser, kreditprocesser eller skadehantering. Granskning av denna typ av processer kräver teknologi för att kunna göras på ett effektivt sätt. Givet hur genomdatoriserade våra organisationer idag är, blir detta bara än mer viktigt. Det krävs därför dataanalys och teknologiska verktyg för att utvärdera och testa kontroller över hela populationer av transaktioner eller motsvarande. Först då kan internrevisionen skapa stora värden åt organisationen. Detta handlar om risktäckning, och förmågan att på ett effektivt sätt testa kontroller. Även om professionen över lag är duktiga på att använda teknologi inom ramen för granskning kommer det krävas än mer för att bibehålla och öka relevansen. Intressentkraven ökar ständigt.

Dessutom är vi för närvarande mitt uppe i en ny teknologisk revolution, den fjärde enligt vissa experter. Det som präglar nuvarande revolution är att dess hastighet och utveckling saknar motstycke. AI förändrar spelplanen för företag och organisationer på ett dramatiskt sätt vilket självfallet även påverkar professionen. Redan idag har internrevisionsverksamheter startat användning av AI för att öka produktivitet och effektivitet. Mycket av det som är och har varit rutinpräglat kan AI nu göra. Generativ AI utvecklas snabbt och kommer inom en nära framtid påverka eller helt ta över jobb. Tidigare teknologiska revolutioner, såsom robotiseringen, har främst tagit över fysiska och rutinpräglade jobb. Denna nya fjärde teknologiska revolution handlar mer om tjänstesektorer och tänkande jobb. Oavsett vad man tycker om detta går inte

utvecklingen att stoppa. Eftersom teknologiutvecklingen nu går så snabbt är s.k. workforce transformation en stor fråga. Detta handlar om att lära sig, lära om, uppdatera sina kunskaper, kompetensutveckla och kompetenshöja. Internrevisorer är inte isolerade från detta, utan kommer även de behöva transformera sig själva och kompetensutveckla för att framöver kunna förstå och använda AI och teknologi på ett än bättre sätt.

Internrevisionskvalitet

Att följa yrkesmässiga branschstandards – det vill säga arbeta efter fastställda regler - skapar efterlevnad, och inte nödvändigtvis hög kvalitet ur ett kundperspektiv. Emellertid utgör yrkesmässig normgivning en miniminivå som bidrar till att skapa trovärdighet och förtroende från kunder och intressenter, samt att minska sårbarheter och skydda varumärken. Känner vi förtroende för att en verksamhet bedrivs på ett fackmässigt sätt, så ökar vår tillit till densamma. I själva verket är detta kärnan i det som handlar om att vara en professionell person och bedriva en professionell verksamhet.

Jag har tidigare tagit upp att det härvidlag föreligger en förbättringspotential. Det är centralt att professionen lever upp till branschföreningen IIA:s globala ramverk för yrkesmässig utövning. Internrevisorer bör över lag leda, planera, utföra och avrapportera på ett konsekvent sätt med utgångspunkt i yrkesmässiga standarder. Emellertid räcker inte detta. Det krävs mer för att leverera med hög kvalitet och öka värdeskapandet till uppdragsgivare och intressenter. För att höja internrevisionskvaliteten och öka värdeskapandet till kunder krävs även följande:

- Varje internrevisionsuppdrag är unikt, varför flexibilitet är nödvändigt. Flexibilitet är dessutom förtroendeskapande. Anpassning till unika situationer i enskilda granskningar och insatser är viktigt för att öka kundnytta.
- Sammanhang och förståelse skapar helhetsperspektiv och ”röda trådar”. I detta ryms erfarenhet, kompetens och förmåga att se både helheter och detaljer. Den kompetente och yrkesskicklige internrevisorn ökar kundnytta genom sammanhang och perspektiv.
- Engagemang och nyfikenhet ökar kundnyttan. Högre kvalitet och ökad kundnöjdhet skapas av engagemang, personligt driv och personlig tillfredsställelse. Engagemang bidrar till högre produktivitet, bättre resultat, bättre problemlösning och högre kundnöjdhet.
- Ansvar för arbete och resultat. Professionen bör följa branschstandards och krav på yrkesmässig utövning, men i slutändan krävs även självständigt tankearbete och smarta lösningar för att öka värdeskapandet – något som inte nödvändigtvis följer av god regelefterlevnad till yrkesmässiga standarder.
- Innovation och lärande skapar framsteg i arbetsmetoder. Kundernas krav utvecklas hela tiden, och internrevisionen bör ständigt hitta bättre sätt att jobba smartare och dra lärdomar från feedback och återkoppling från uppdragsgivare och intressenter.

Komplexa riskhanteringsmiljöer

En fjärde utmaning ligger utanför professionens direkta kontroll och handlar om karaktären hos vårt moderna samhälle, näringsliv och företagande. Mer specifikt handlar det om den omgivning som dagens företag och organisationer verkar i. Dramatiska förändringar inom områden som geopolitik, cyber, teknologi och AI, ESG samt brottslighet förändrar spelplaner. Till detta bör fogas att risker är mer sammanflätade och rör sig med en mycket högre hastighet än tidigare. Företagens riskhanteringsmiljöer har blivit väsentligt mer krävande under senare årtionden.

Krävande VUCA-miljöer

VUCA är en känd förkortning för en värld som präglas av volatilitet, osäkerhet, komplexitet och tvetydighet. Företagande har blivit allt mer komplext då samhällen och näringsliv hänger ihop på global nivå tack vare digitaliseringen. Allt färre risker är lokala och företagsunika, och allt fler risker rör sig på samhällsnivå. Ledarskap i dylika miljöer är extremt krävande och ofta måste beslut fattas under hög osäkerhet. Teknologikutvecklingen går blixtnabbt, i kombination med en geopolitisk och makroekonomisk miljö som är knepig och väldigt påtaglig för företag och organisationer.

Självfallet måste även internrevisionsprofessionen agera i denna miljö. När allt går snabbare och blir mer dynamiskt krävs internrevision som på motsvarande sätt är dynamisk, snabbfotad och agil. Detta är en utmaning men också en möjlighet. I krävande riskhanteringsmiljöer ökar behovet av en effektiv internrevision som är agil och som kan bidra som en skicklig rådgivare till styrelse och ledning, och vars råd och stöd hjälper dem att navigera rätt.

Strategiska risker får ökad betydelse

Strategiska risker får större betydelse. Strategiska risker rör den externa omgivningen och organisationens affärsstrategi. De handlar således inte primärt om risker som rör företagets interna processer – traditionella operationella risker. Historiskt sett har internrevisionens fokus varit på operationella och finansiella risker. Behörigheter, mandat och befogenheter, roller och ansvar, avstämningar är traditionella kontroller som internrevisionen granskat. Idag har fokus förflyttats, även om traditionella risker och kontroller förblir viktigt. Dagens riskanalyser från företag, inklusive de från internrevisionsfunktioner, innehåller allt mer av geopolitik, företagets motståndskraft, cyberrisker, makroekonomi, AI och teknologi och extern brottslighet. Givet denna utveckling uppstår frågor kring vad professionen egentligen kan och bör göra, då dessa risker till stora delar ligger utanför företagets direkta kontroll, och ofta hanteras på andra sätt än av processer i enskilda företag.

Det som går att konstatera är följande. För det första spelar ämnesområdesexperter en allt viktigare roll inom ramen för internrevisionsarbetet. För att kunna agera granskare och rådgivare inom komplexa och otraditionella områden krävs specifika kunskaper. För det andra kan många typer av strategiska risker inte utvärderas och granskas med traditionella tekniker, vilka inrymmer test av företagets nyckelkontroller i en process. Arbetet inrymmer snarare att jobba proaktivt, utvärdera bolagets förmåga till omställning och förberedelse, utmana handlingsplaner och säkerställa att bolaget har rätt förmåga till omvärldsbevakning etc. En lagom utmaning, men också en spännande utveckling där internrevisionsprofessionen kan vidareutvecklas inom riskområdet mot att bli en strategisk riskrådgivare.

Konkurrens från framväxande professioner

En femte och avslutande utmaning att ta upp rör det faktum att internrevisionsprofessionen successivt fått ökad konkurrens från nya framväxande professioner. Professioner som gör anspråk på begrepp som riskhantering, intern kontroll och regelefterlevnad (Spira och Page, 2003; Chambers och Odar, 2015). Denna utveckling utgör både ett hot och en möjlighet för internrevisionsprofessionen, något jag skrivit och pratat om på ett rikligt sätt. Det är ett faktum att kvaliteten i riskhantering fått en ökande betydelse i organisationer idag. När organisationer misslyckas eller fallerar är detta allt mer orsakat av dålig riskhantering snarare än dåliga strategier. Internrevisionsprofessionen befinner sig i centrum av en växande bransch, men kan även kapitalisera på det faktum att riskhantering per se får allt större betydelse i näringsliv och offentlig verksamhet.

Integrerad riskhantering

För knappt 10 år sedan skrev jag ihop med professor Nils-Göran Olve om modellen för de tre ansvarslinjerna (Arwinge och Olve, 2017). Vi avhandlade på ett rikligt sätt modellens förtjänster och utmaningar. Sedan dess har mycket hänt. Modellen har fått ytterligare spridning och även reviderats. Modellen sätter fokus på den integrerade riskhanteringen i företag och organisationer. Företagens ansvarslinjer måste arbeta ihop på ett dynamiskt och integrerat sätt. Här har internrevisionsprofessionen en viktig roll att spela. Centralt blir att internrevisionsprofessionen tar en aktiv plats i företagets integrerade riskhantering och synliggör sitt värde för att inte riskera att uppdraget krymper till förmån för andra framväxande funktioner. Klart är att krav och förväntningar ökar som ett resultat av ökad konkurrens inom riskfältet. När nya företagsövergripande kontrollfunktioner växer fram, såsom compliance och riskkontroll, får styrelser, revisionsutskott, VD eller GD, företagsledning och den operativa verksamheten nya experter att ta hjälp från. Denna utveckling inspirerar och sporrar även till utveckling och förbättring för internrevisionsprofessionen.

Internrevisionen vid ett vägska

Det har konstaterats av internrevisionsforskare att internrevisionsprofessionen är vid ett vägska (Chambers och Odar, 2015). Forskningssammanställningar av internrevisionens status är inte odelat positiva, och i efterdyningar av kriser har man konstaterat att internrevisionen varken betraktas som en del av problemet eller lösningen (Lenz & Sarens, 2012). Lösningar har i stället inrymt framväxt av nya och andra funktioner för att lösa uppmärksammade problem med riskhantering och regelefterlevnad. Likväl finns ljusglimtar, och det står klart att internrevisionen har utvecklats väldigt positivt under 2000-talet (Coetzee m.fl. 2015). Internrevisionsprofessionen är mer livskraftig och dynamisk än någonsin tidigare. Yrkesskickligheten ökar och synen på internrevisionen från olika aktörer, inklusive styrelser och revisionsutskott, förbättras löpande. Internrevisionens prägel som revisor med mandat från styrelsen utgör betydande konkurrensfördelar som bör utnyttjas i syfte att vinna mark, erhålla större trovärdighet och legitimitet samt skapa mer värde åt uppdragsgivare och intressenter (Sarens m.fl. 2009). Det vägska som professionen befinner sig vid handlar i mindre grad om oberoende och mer om ett fokus på yrkesskicklighet, kompetens och teknologi för att på allvar bli erkänd som profession och bli en betrodd rådgivare åt styrelse, revisionsutskott och företagsledningar.

REFERENSER

- Arwinge, O. 2022: *Kommunicera och agera för förändring. Internrevisionens roll i organisationens förändringsarbete*, Studentlitteratur, Lund.
 - 2016. *En introduktion till internrevision*, Sanoma Utbildning, Stockholm.
 - 2018. *Värdeskapande internrevision*, Studentlitteratur, Lund.
- Arwinge, O., Olve, N-G. 2017: *Three lines of defence for organizing risk management*, I Bank Regulation: Effects on strategy, financial accounting and management control, Nilsson, F., Stockenström, A-K. (red.). New York och Milton Park, Abingdon: Routledge: s.284-309.
- Chambers, A.D., Selim, G.M., Vinten, G. 1987: *Internal Auditing, Second Edition*, Pitman Publishing, London, Storbritannien.

- Chambers, A.D. 2014: The current state of internal auditing: A personal perspective and assessment, *The EDP Audit, Control and Security Newsletter (EDPACS)*, Vol.49, Nr.1: 1-14.
- Chambers, A.D., Odar, M. 2015: A new vision for internal audit, *Managerial Auditing Journal*, Vol.30, Nr.1: 34-55.
 - 2014: New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments, *Managerial Auditing Journal*, Vol.29, Nr. 22: 196-218.
- Chambers, R. 2017: *Trusted advisors: Key attributes of outstanding internal auditors*, Internal Audit Foundation: Florida, USA.
- Coetzee, P., Fourie, H., Burnaby, P.A. 2015: The growth of the internal audit profession is more than just numbers: Fact or fiction? Evidence from South Africa, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, Nr.6/7: 514-538.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. 2004: The corporate governance mosaic and financial reporting quality, *Journal of Accounting Literature*, Vol.23: 87-152.
- Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning, 2024: Svensk kod för bolagsstyrning, gällande från den 1 februari 2024, Stockholm, www.bolagsstyrning.se
- Lenz, R., Sarens, G. 2012: Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, Vol.27, Nr.6: 532-549.
- Lenz, R., Hahn, U. 2015: A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, Vol.20, Nr.1: 5-33.
- Spira, L.F., Page, M. 2003: Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.16, Nr.4: 640-661.
- Van Peurse, K.A. 2005: Conversations with internal auditors. The power of ambiguity, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, Nr.5: 489-512.

Now boarding:

Vår pågående resa mot framtiden

Stina Nilsson Kristiansson, Hans Löfgren, Charlotta Löfstrand Hjelm, Annika Wallin, Anders Erlandsson, Silsa Heilborn

INLEDNING

Detta är en berättelse i tre delar: var vi kommer ifrån, var vi står i dag och vad vi kan förvänta oss av framtiden. Ett genomgående tema är internrevisorns anpassningsförmåga att verka i takt med tiden. En förmåga som blir allt viktigare i en omvärld som förändras i en allt snabbare takt.

FRÅN DAMMIGA LIGGARE MOT STRATEGISKA LEDNINGSRUM

Historien om internrevision är i grunden berättelsen om hur kontroll blivit till strategi. Från antikens enkla kontrollsystem till dagens avancerade riskhantering har internrevisorernas roll steg för steg breddats – från att granska det som redan hänt till att aktivt bidra till hur verksamheter styrs och utvecklas.

I Sverige tog professionens utvecklingsresa form under mitten av 1900-talet, främst inom bank- och försäkringssektorn där krav och efterfrågan på intern kontroll var som störst. Tidiga pionjärer återfanns i stora organisationer, däribland SEB, som etablerade en av de första internrevisionsfunktionerna. Internrevisorernas arbete var inledningsvis nära kopplat till externrevisionen. Uppdraget var tydligt tillbakablickande: att verifiera, kontrollera och säkerställa efterlevnad. Fokus låg på finansiell rapportering, dokumentation och intern kontroll.

Med tiden började dock internrevisorerna frigöra sig från externrevisionens ramverk och utveckla en egen professionell identitet. Ett viktigt steg togs redan 1947 när den första ansvarsbeskrivningen för internrevision formulerades i USA. Under andra halvan av 1900-talet accelererade professionaliseringen av vårt yrke. Den svenska avdelningen av the Institute of Internal Auditors (the IIA) bildades 1951 och blev självständig 1964. 1967 bildades ett aktiebolag med namnet Internrevisionens Utredningsinstitut AB. Den första skandinaviska konferensen för internrevisorer hölls 1960. 1968 antog the IIA en etisk kod som lade grunden för yrkets värderingar.

Ett avgörande genombrott kom 1974 med introduktionen av den internationella certifieringen *Certified Internal Auditor* (CIA), som idag omfattar omkring 200 000 certifierade internrevisorer globalt. Fyra år senare, 1978, formaliserade IIA yrkesutövningen genom att införa internationella standarder. Under 2010-talet utvecklade the IIA ett flertal olika certifieringar med olika inriktningar, bland annat *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA).

Utvecklingen fortsatte i takt med att omvärlden förändrades. År 1999 antogs en ny definition av internrevision, som tydligare betonade ett riskbaserat arbetssätt. Under 2000-talet introducerades ramverket IPPF (*International Professional Practices Framework*), vilket samlade standarder, riktlinjer och vägledande praxis. Ramverket uppdaterades väsentligt 2017 och ersattes därefter av nya globala internrevisions-standarder som trädde i full kraft den 9 januari

2025 – en mer sammanhållen och normativ struktur för att ytterligare stärka och ensa professionens roll.

Parallellt med den internationella utvecklingen organiserades yrket nationellt. I mitten av 1990-talet bildades IIA Sweden som ett svenskt institut och en del av det globala nätverket. Samtidigt etablerades den statliga internrevisionen genom en förordning 1995, där Ekonomistyrningsverket (numera Statskontoret) länge hade en stödande och uppföljande roll gentemot regeringen.

Behovet av att tillgängliggöra standarderna på svenska ledde till att de första översättningarna togs fram i början av 2000-talet, genom ideella insatser inom yrkesföreningen. Kvalitet i internrevisionsarbetet blev samtidigt allt viktigare. År 2006 genomfördes med hjälp av en lärare från IIA Global den första svenska utbildningen i kvalitetssäkring, vilket resulterade i att ett femtontal internrevisorer ackrediterades som kvalitetsgranskare.

Teknologins framväxt har också haft stor betydelse. Redan på 1970-talet insåg yrkesföreningen vikten av IT-kompetens och utvecklade en uppmärksam kurs i ADB-revision. Internrevisorernas arbete kom att omfatta inte bara finansiella risker utan även teknologiska och operativa risker. Under 1980-talet formaliserades IT-revisionen ytterligare genom bildandet av ISACA, som idag erbjuder den internationella certifieringen CISA.

Kompetensutveckling har länge varit en kärnfråga. Vår svenska grundkurs i internrevision har funnits sedan 1970-talet i olika former och inkluderade tidigt etiska frågeställningar – något som idag är en självklar del av yrkesrollen. Kursverksamheten har successivt anpassats till nya krav i samband med att IPPF kontinuerligt utvecklats. Det gäller även riskhantering samt intern styrning och kontroll. Vår yrkeskår betraktas som mycket kompetent även om det än idag inte finns någon akademisk utbildning i Sverige, utan det är vår yrkesförening som ensam driver den nationella kompetensutvecklingen. Vår globala yrkesförening, IIA, har också uppmärksammat kompetensutveckling som en framgångsfaktor, och har genom utvecklandet av *the Competency Body of Knowledge* (CBOK) starkt bidragit till utvecklingen.

Efter 1980-talets uppmärksammade brister i den finansiella rapporteringen i USA utvecklades COSO-ramverket för intern kontroll. Skandaler som Enron och WorldCom ledde senare till den amerikanska SOX-lagstiftningen 2004, vilket ytterligare ökade kraven på intern kontroll och internrevision – även för svenska företag noterade i USA. I Sverige utvecklade vi synsättet på intern kontroll genom att införa det mer rättvisande begreppet intern styrning och kontroll, och vår yrkesförening har sedan 2006 genomfört mer än 40 kurser och organisationsanpassade seminarier inom intern styrning och kontroll

Regelverken i Sverige varierar mellan sektorer:

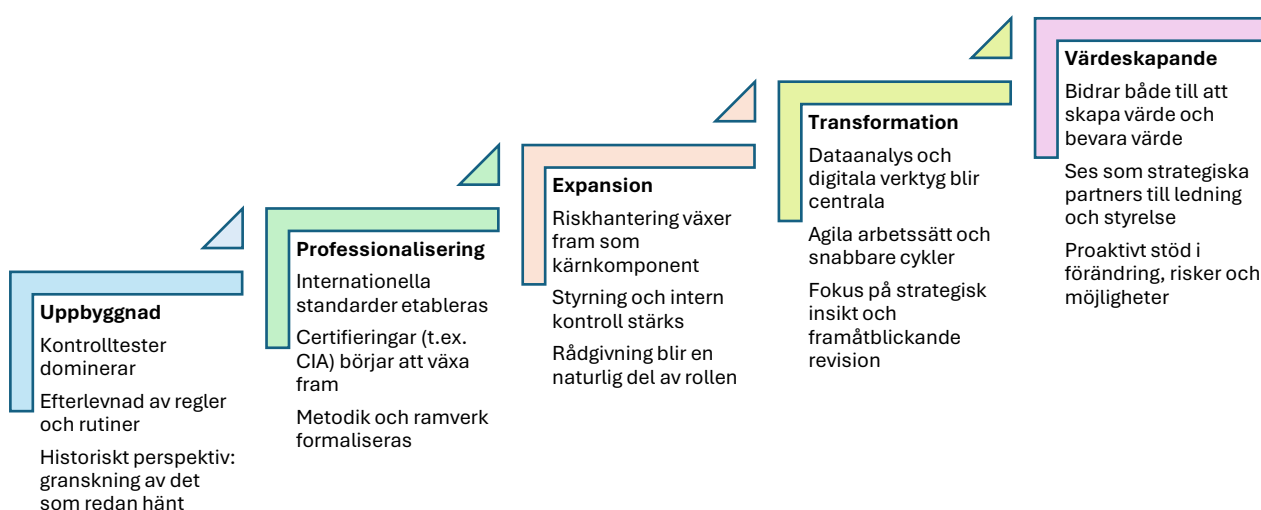
- Finansinspektionen ställer sedan länge krav på en oberoende granskningsfunktion, det som numera är internrevision inom reglerade företag.
- Statliga myndigheter som omfattas av FISK (förordningen om intern styrning och kontroll) ska ha en internrevision, med krav på att revisionschefen är anställd av myndigheten.
- Enligt svensk kod för bolagsstyrning ska noterade bolag antingen ha en internrevisionsfunktion eller årligen motivera varför en sådan saknas ("följ eller förklara").
- Svenska bolag noterade i USA omfattas av krav på internrevision enligt amerikanska börsregler.

Sammantaget har internrevisorernas roll i Sverige genomgått en tydlig förskjutning: från kontroll av finansiell information till att bli en strategisk partner som bidrar till att framåtriktat utveckla styrning och ledning, riskhantering samt värdeskapande intern styrning och kontroll.

Ett riskbaserat arbetssätt har blivit en nyckel till framgång

Internrevisionens arbete utgår från en riskanalys. Det innebär att vi fokuserar på det som är mest väsentligt och där vi kan göra mest nytta för verksamheten. Det gör att vi kan använda våra resurser på ett effektivt sätt och att våra insatser blir relevanta för verksamheten. Vi arbetar också enligt internationella standarder som skapar struktur och kvalitet. Det ger en gemensam grund, och gör att vi kan fokusera mer på innehållet i våra uppdrag än på metoden i sig. Det riskbaserade arbetssättet är därmed inte bara en metod – utan ett sätt att skapa värde.

Vår resa kan sammanfattas i fem steg: från kontroll och efterlevnad, via professionalisering och standardisering, till expansion inom risk och styrning. Därefter en transformation driven av teknik, och därefter internrevisorn som värdeskapande proaktiv partner. Dagens internrevisorer och organisationer kan hittas i alla utvecklingssteg och det kan också ske förflyttningar uppåt och neråt i trappan.



På drygt 75 år har internrevisionen gått från att vara en bakåtblickande granskningsfunktion mot en framåtblickande, värdeskapande del av verksamhetens kärna.

VAR VI STÅR IDAG – NULÄGET

Internrevisionen har funnits under många år, men resan är långt ifrån sitt slut. Yrket är idag fortfarande relativt okänt i Sverige, trots den 75-åriga historiken. Många organisationer – både privata och offentliga – saknar helt en internrevisionsfunktion, till exempel inom kommunal verksamhet. Det innebär att det finns ett oupptäckt och uppdämt behov. Konsekvensen kan vara att risker inte alltid fångas upp i tid, och att organisationer går miste om en funktion som kan bidra till bättre styrning, tydligare prioriteringar och ökad långsiktighet. I många fall hanteras frågor om risk och kontroll mer fragmenterat, vilket gör att helhetsbilden går förlorad. Internrevisionen har här en möjlighet att bidra med just det sammanhållande perspektivet.

Vi har förutsättningar att vara en aktiv medspelare i organisationens utveckling, mål och strategi. Vi bidrar inte bara med kontroll – vi bidrar med inriktning. Det innebär att vi i högre grad är med i samtal om prioriteringar, förändringar och vägval, snarare än att enbart utvärdera i efterhand. Man kan säga att vi fungerar som tränare – vi hjälper organisationen att nå sina mål på ett enklare, säkrare och mer effektivt sätt. Samtidigt är vi ambassadörer för ordning och reda, och bidrar till tydlighet i strukturer och arbetssätt. Vår roll handlar allt oftare om att skapa förutsättningar för att saker ska fungera bättre – inte bara att peka på när de inte gör det. I många situationer fungerar vi också som organisationsdoktorer. Vi nöjer oss inte med att konstatera vad som inte fungerar, utan försöker förstå varför. Vi identifierar grundorsaker och risker samt ordinerar förbättringar.

I praktiken ser internrevisionen idag olika ut mellan olika organisationer. I vissa verksamheter är funktionen väl etablerad, och arbetar nära ledning och styrelse. Där bidrar vi till strategiska diskussioner, riskbedömningar och prioriteringar. Internrevisionen blir då en naturlig del av beslutsstödet och en funktion som aktivt efterfrågas. I andra organisationer är internrevisionen fortfarande under uppbyggnad eller saknas helt. Där handlar arbetet ofta om att skapa förståelse för internrevisionens värde och stegvis bygga förtroende. Det innebär att vi inte bara granskar – vi etablerar också vår roll, förklarar vårt uppdrag och visar på konkret nytta i varje uppdrag.

En tydlig utveckling är att internrevisionen idag arbetar mer agilt än tidigare. Planer justeras oftare utifrån förändrade risker, nya prioriteringar och händelser i omvärlden. Det kräver flexibilitet, omställningsförmåga och en nära dialog med verksamheten. Internrevisionen är därför inte en statisk funktion, utan en funktion i ständig rörelse, som behöver kunna anpassa sig efter en föränderlig verklighet.

Rollen har både breddats och fördjupats. Internrevisorers bakgrund är idag ofta brokig, vilket är en styrka. Vi kan vara ekonomer, jurister, ingenjörer, beteendevetare eller systemvetare – och ofta arbetar vi tillsammans i team där olika perspektiv kompletterar varandra.

Detta speglar att riskerna i organisationer har förändrats. Digitalisering, artificiell intelligens, cyberhot, hållbarhetskrav, geopolitik och etiska dilemman är idag en naturlig del av riskbilden.

Det innebär att internrevisionen behöver kunna förstå och analysera frågor som ligger långt utanför traditionell revision. Vi behöver förstå teknik, men också människor. Vi behöver kunna analysera data, men också tolka beteenden och kultur. Internrevisionens uppdrag kräver idag därför både djup och bredd samt en förmåga att se samband mellan risker i olika delar av verksamheten. Det är just denna helhetssyn som gör att vi internrevisorer kan bidra med värdefulla insikter.

Mod, integritet och att våga utmana i en komplex kontrollmiljö

Internrevisorer förväntas ha mod och integritet. Vi behöver våga ställa de frågor som andra kanske undviker. Ibland innebär det att vi uppfattas som obekväma eller som ”djävulens advokat”. Men det är en viktig del av vårt uppdrag. Vi bidrar till bättre beslut genom att synliggöra risker och utmana invanda arbetssätt. Vi hjälper organisationen att se det som annars riskerar att förbises. Vi gör det på ett sätt som leder framåt och skapar värde. Det handlar inte bara om vad vi säger – utan hur vi säger det. Att kombinera tydlighet med respekt och förståelse är avgörande för att få genomslag.

I dagens organisationer finns det sällan bara en funktion som arbetar med styrning, risk och kontroll. Tvärtom är det ofta flera olika funktioner som på olika sätt följer upp, granskar och säkerställer att verksamheten fungerar som den ska. Det kan handla om compliance, riskhantering, intern kontroll, kvalitet, säkerhet, tillsyn och inspektion.

För internrevisionen innebär detta att samarbete inte bara är en möjlighet – det är en nödvändighet. Samtidigt är det inte alltid helt enkelt. De olika funktionerna har ofta olika uppdrag, begrepp, perspektiv och arbetssätt. Det kan ibland leda till överlappningar, otydlighet eller att verksamheten upplever att den granskas flera gånger på liknande områden. Här har internrevisionen en viktig roll att spela. Vi kan bidra till att skapa struktur och överblick i kontrollmiljön. Genom vår oberoende position har vi möjlighet att se helheten och identifiera var det finns risk för dubbelarbete, var det finns luckor och var samverkan kan stärkas.

Samarbete handlar inte bara om att undvika dubbelarbete – det handlar också om att skapa ett gemensamt språk och en gemensam förståelse för risker och prioriteringar. När olika funktioner arbetar i samma riktning blir effekten större än summan av delarna. I praktiken innebär det att vi behöver ha en löpande dialog med andra funktioner, dela information och koordinera våra insatser. Det kan handla om att samplanera uppdrag, använda varandras resultat eller gemensamt identifiera riskområden.

Lyhördhet, kommunikation och människan i centrum

Att vara en bra internrevisor handlar om att kunna lyssna. Inte bara på det som sägs, utan också på det som inte sägs. Vi behöver förstå verksamheten, dess kultur och verklighet för att kunna lämna relevanta och träffsäkra rekommendationer.

Kommunikation är avgörande. Våra rekommendationer skapar bara värde om de förstås och används. Därför behöver vi vara tydliga, pedagogiska och anpassa vårt budskap till mottagaren. När vi lyckas med det ökar både förtroendet för vårt arbete och dess genomslag. En rapport i sig förändrar sällan en verksamhet. Verklig utveckling sker genom dialog, relationer och förtroende. Det handlar om att förstå drivkrafter och beteenden, inte bara processer och strukturer. Därför fortsätter vårt arbete även efter att rapporten är skriven – genom uppföljning, samtal och ett långsiktigt arbete för att skapa verkligt värde.

Internrevision är i grunden ett människoyrke. Vi behöver vara lyhörda, relationsbyggande och tydliga. Förmågan att skapa förtroende är avgörande för att få tillgång till information och för att våra rekommendationer ska tas om hand.

Vi behöver också kunna förmedla våra budskap på ett sätt som leder till handling. Det kräver både förståelse, pedagogik och ibland även förhandlingsförmåga. I många situationer handlar det om att få andra att vilja förbättra – inte bara att säga att de bör göra det.

I yrkets fortsatta resa kommer våra mänskliga förmågor att bli allt viktigare.

FRAMTIDSSPANING

Nu när vi har stannat upp och reflekterat över var vi kommer ifrån är det dags att tänka framåt. Vi är i avgångshallen inför vår nästa etapp på yrkesresan och funderar på vad som kommer att krävas av oss. På resande fot behövs beredskap för olika scenarion, både trevliga förväntade, men också de oväntade och inte lika välsedda. För att kunna nå vårt mål behöver vi vara förberedda och kunna lägga om kursen för att vara relevanta och parera oväntad utveckling. Ofta är det då bättre att vara framsynt skeptisk, med anpassning genom ett litet geishasteg i taget, för att känna sig för och inte välja väg utifrån hörsägen och föråldrad kunskap.

Det saknas inte utmaningar med att framtidssäkra professionen. Utmaningar kan givetvis se olika ut i olika organisationer och jurisdiktioner. Det är dock centralt att reflektera över vart professionen är på väg och vilka kompetenser och färdigheter som vi behöver.

Men å andra sidan innebär utmaningarna också många möjligheter. Behovet av vår samlade yrkeskompetens ökar, samtidigt som förståelsen för vår roll behöver stärkas. Det kan upplevas som en utmaning, men är framför allt en strategisk möjlighet för professionen. Vi kan skapa struktur, överblick och riktning i en värld som blir alltmer komplex med digitalisering, AI och ökad osäkerhet i omvärlden. Genom att koppla samman risk, strategi och genomförande kan vi som internrevisorer ta en mer aktiv roll i verksamhetens utveckling.

Innan vi påbörjar vår nästa etapp på resan är det klokt att använda vår yrkeskompetens och göra en analys av vad yrket är idag, vilka utmaningar vi ser redan nu, och vilka möjliggörare för eller hot mot en önskad framtid som finns. I sann anda har vi gjort en SWOT-analys för yrket internrevision och internrevisorresenären. Så hur ser dagsläget ut?

Styrkor

Professionalism

IPPF

Objektivitet

Överblick

Engagemang

Prestigelöshet självkännedom,
samarbetsförmåga i organisationen

Kompetensramverk

Etablerade nätverk

Aligned Assurance

Svagheter

Att inte kunna eller vilja

Avsaknad av kompetens inom yrket Oförmåga att rekrytera/utveckla kompetens Bristande integritet/mod

Ointresse och okunskap - Interna intressenter/kund Statisk plan som inte uppdateras IR-silo kommunikation - fokus på Internrevision

Möjligheter

Att våga

Dynamisk och proaktiv

Respekterad och

efterfrågad

Att lyssna – aktiv och lyhörd

Kommunikation – fokus på "kund"

Delaktig i värdeskapande och synlig

Materialisera

värdeerbjudande

Hot

Att inte få möjlighet

Stagnation

Global yrkesutveckling – fokus reaktiv kontroll

Tyckonomi

Omvärld

Behålla kompetens i yrket Ointresse och okunskap – externa intressenter

SWOT-analysen kan se olika ut i enskilda organisationer beroende på vilka förutsättningar olika organisationer har. Det kan också vara så att en styrka i vissa sammanhang kan vara en svaghet i andra, och vice versa. De viktigaste egenskaperna är integritet och objektivitet, vilka är förutsättningar för oberoende.

Vi har globala standarder och kompetensramverk, nätverk som samverkar både internationellt och nationellt och dessutom en unik inblick i de organisationer som är modiga nog att ha internrevision. Framför allt har vi engagerade och stolta internrevisorer som medlemmar i vår förening. Allt detta kan sammanfattas i ordet professionalism: en stabil livskraftig grund som ger oss goda förutsättningar att bygga vidare på. Trots denna stabila grund – vågar vi ta nästa steg bort från det trygga nuet mot en okänd framtid?

Att våga innebär att använda den fulla potentialen hos vår kompetens, erfarenhet och inblick bortom silos och statiskt tänkande. Men också att lyssna in och föra dialog. Genom att vara dynamiska och framåtblickande, det vill säga ha mer fokus på möjligheter och förbättringar än avvikelser och brister, hjälper vi våra organisationer till en mer värdeskapande och hållbar strategisk affärsstyrning.

Om vi inte är modiga riskerar vi att få ett yrke förpassat till skamvrån. Ensamma och exkluderade från vår organisation kan vi hamna i ett tomrum där ingen kan eller vill höra oss. Framtiden innebär då stagnation. Motkraften blir att outtröttligt och med ett litet steg i jämn takt öka

avståndet till förlegade uppfattningar om vad internrevision är, och våga visa vad vi kan göra och bidra med.

Vårt oberoende kan vara både en styrka och en svaghet när vi stakar ut kursen framåt, eller väljer att vara kvar i avgångshallen. Oberoendet kan vara en framgångsfaktor om det appliceras på ett balanserat sätt, likväl som en risk att andra ifrågasätter och misstror oss och vårt uppdrag att objektivt verka för bättre affärer i morgon. Hur väl rustade är vi när det gäller att stå emot den ”tyckonomi” som breder ut sig både i omvärld och invärld? Är risken att vi blir för bekväma och ger efter för starka intressenter som driver sin egen agenda utan att ha internrevisionens helhetsperspektiv? Använder vi affärsplanen som ett verktyg för att inspirera till större verksamhetsnytta och förbättringar i våra organisationer?

Vem kvalitetssäkrar internrevisionen – styrelsen, andra kontrollfunktioner eller en erfaren extern internrevisor som är insatt i yrkesstandard och best practice? Eller är det en kombination av dessa funktioner? Styrelsen eller motsvarande är den som bedömer om vi levererat det som organisationen behöver. Den borde också utmana oss i vårt värdeskapande förbättringsarbete. För att veta om vi upprätthållit våra standarder och varit objektiva och oberoende, så behöver en kvalitetssäkrare med insikt i yrket stödja styrelsen i dess utvärdering av vår prestation. Kvalitetssäkrare, både interna och externa, bör därför ses som erfarna reseledare som hjälper oss på vår kontinuerliga resa mot enklare och smartare arbetssätt, där vi skapar värde med yrkesmässig etik, integritet och oberoende som grund.

För oss är det en framtida självklarhet att alla internrevisorer bör ha ett aktuellt och giltigt kvalitets- och förbättringsprogram som en trygghet på yrkesresan. Helt enkelt en reseförsäkring som inte bara inger en känsla av trygghet, utan också kan öppna nya dörrar till spännande utmaningar i yrket. Det kan handla om nya granskningsområden, rådgivningsuppdrag, möjlighet att påverka yrkesutveckling eller en helt ny roll i en annan organisation.

Utvecklingen och omvärldshändelser sker i allt snabbare takt, vilket ökar osäkerheten. Att vara proaktiva och säga saker i tid kommer att bli betydligt viktigare framöver. Vi måste våga sticka ut hakan och ge råd även under resans gång – inte bara vid formella rapporteringstillfällen och mellanlandningar – utan också när behov uppkommer i våra organisationer. Genom att proaktivt bidra med våra erfarenheter och insikter blir vi än mer relevanta, respekterade och efterfrågade mycket tack vare vår starka yrkesidentitet. Därför behöver vi se över kompetensbehovet och framför allt vår kommunikationsförmåga som blir alltmer avgörande för framgång i yrket och för våra organisationer vi verkar i.

Kommunikationsförmåga är framgent en central framgångsfaktor och möjliggörare. Varför då termerna internrevision, internrevisor, oberoende granskningsfunktion eller kontrollfunktion – finns det träigare och mer missuppfattade benämningar på ett yrke än vårt? Tänk om vi kunde profilera om oss själva och hitta en yrkestitel som gör rättvisa åt vårt fantastiska yrke? En titel som skapar intresse, efterfrågan och visar på att vi bidrar till en ”organisations stabilitet och hållbarhet genom att ge försäkran om organisationens verksamhetsmässiga effektivitet, tillförlitlighet i rapportering, efterlevnad av lagar och/eller förordningar, skydd av tillgångar och etik”. Inte helt lätt, eller hur? Långrandig och komplicerad i stället för relevant och verksamhetsnyttig på kort och lång sikt.

Med vilka ord kan vi förflytta oss och visa att vi är orädda och redo för de utmaningar vi ställs inför? Kanske kan vi i framtiden vara *Affärens Kvalitetsmotor, Value Growth & Protection, Chief Trust & Value Officer* eller varför inte *Strategisk Affärsstyrning & Förbättring*? Å andra sidan så

kanske det inte spelar någon roll i de organisationer vi redan finns i, utan har mer att göra med vilka andra organisationer vi kan stödja med att identifiera möjlig nyttoutveckling i. Vad har vi att förlora eller att vinna genom att profilera om oss? Är det okej att vi fortsätter att knoppa av områden till andra nyetablerade yrkesgrupper? Vill vi bli färre eller fler? Vem vill bli internrevisor idag? Var kommer vi ifrån, hur länge stannar vi i yrket, och vill vi komma tillbaka till detta när vi provat på en annan roll? Vilken attraktionskraft har yrket, och finns kunskap om vår profession? Hur attraherar, vidareutvecklar och behåller vi de kompetenser som vi behöver och som återfinns inom andra mer attraktiva yrken, exempelvis influencers, analytiker och ingenjörer av olika slag?

I en tid präglad av osäkerhet och snabba skiften är internrevisorn en central spelare i att stärka organisationens motståndskraft. Trots det är vi fortfarande en relativt okänd funktion i många organisationer och i samhället i övrigt. Om vi spelar våra kort rätt har vi en betydande potential att flytta fram våra positioner. Vi står i ett läge där behoven ökar och där vi med vår solida kompetens kan göra skillnad! Det gör vi genom att hjälpa organisationer att navigera i en komplex och föränderlig värld, inte bara att hantera risker, utan att skapa förutsättningar för långsiktig framgång. Men vi måste ha modet att ta detta steg!

Här hoppas vi i Professionsutvecklingskommittén på en livskraftig dialog för att hantera och förbereda oss för framtiden. Allt ligger i betraktarens ögon, och det är dags att vi kommer överens om hur vi vill uppfattas och lägger upp en resplan.

Du har väl bokat fortsättningen på resan och checkat in? Nu är det dags att boarda inför nästa etapp! Välkommen ombord på den spännande yrkesresan tillsammans med oss! Vi ses väl redan i morgon – för du är väl med och driver vår fortsatta yrkesutveckling?

Betraktelser om intern styrning och kontroll utifrån ett samarbete mellan IIA och FAR

Anders Hult

INLEDNING

Detta är ett försök att beskriva en ambition som levde upp starkt i samspelet mellan IIA och FAR under de första åren på 2000-talet.

Ett aktivt samarbete växte fram för att förkovra de två professionella yrkeskåren, internrevisorer och externrevisorer inom ett område som av många uppfattades som en självklar kompetens hos (i praktiken) alla revisorer med bas i Sverige. Här kom ledningarna för de två revisorsorganisationerna fram till att det fanns luckor i kunskaper och tillämpning inom just begreppet och kompetensområdet ”intern styrning och kontroll” (ISK).

Generalsekreterare och VD i respektive IIA och FAR kom överens om att det fanns (och finns) ett uttalat behov av att stärka kunskaperna och popularisera begreppet ISK hos båda dessa yrkeskårer.

Begreppen kring intern styrning och kontroll behövde mer kraftfullt än tidigare etableras och tillämpas. IIA och FAR drev därför på för att en gemensam arbetsgrupp skulle etableras för att utveckla och stärka intern styrning och kontroll.

VILKA PROFESSIONELLA KRAFTER BEHÖVDES FÖR DESSA INSATSER?

Det bestämdes att arbetsgruppen skulle ha 8–10 ledamöter, hämtade lika många från de stora revisionsbyråerna och från bolag med väl etablerade internrevisionsfunktioner. Inom arbetsgruppen var detta informella befattningar eftersom ämnet var känsligt. Det utmanade ju en förväntad etablerad kompetens hos revisorer och företagsledare. Det föreslogs av några att gruppen skulle kallas för ”Rådet för intern styrning och kontroll” eller motsvarande. Det accepterades dock inte eftersom arbetsgruppen inte hade en formell position.

Ändå hade gruppen mycket att bidra med – men det var en annan sak – och det kom att bli synligt.

Sagt och gjort - ”Arbetsgruppen Intern Styrning och Kontroll” skapades. Detta skedde 2008. Gruppen var löst sammansatt med representanter från IIA och FAR. Dock var det en mycket liten omsättning på platserna i arbetsgruppen under dess livstid. Nåväl, arbetet drogs i gång.

Så här beskrevs Arbetsgruppen för intern styrning och kontroll initialt:

Arbetsgruppen är ett samarbete och gemensamt initiativ mellan branschorganisationen FAR och IIA Sweden (Internrevisorerna i Sverige). Den specifika gruppen består inte av en fast, öppen medlemslista utan är en expertgrupp av sakkunniga. Ordförande för arbetsgruppen är Anders Hult, som även är specialist och partner inom riskhantering på Deloitte.

Arbetsgruppen är ämnad att:

- *Driva frågor kring god intern styrning och kontroll samt riskhantering och hur dessa kompetensområden kan vävas in i modern bolagsstyrning.*
- *Delge kunskap och nyheter samt sprida marknadsföringsmaterial om hur organisationer kan arbeta effektivt med dessa frågor.*
- *Agera remissinstans och bedriva lobbying gentemot bland annat Regeringskansliet, Finansinspektionen och Svenskt Näringsliv.*
- *Ta fram skrifter och vägledningar. Det gäller allt från kurser, offentliga framträdanden, artiklar och böcker.*

VARFÖR BEHÖVDES INFORMATION OCH VÄGLEDNING AVSEENDE INTERN STYRNING OCH KONTROLL TILL YRKESVERKSAMMA INTERN- RESPEKTIVE EXTERNREVISORER?

Det rådde vid den tiden i början av 2000-talet en utbredd uppfattning om att begreppet intern styrning och kontroll och tillämpningen av denna krävde mer uppmärksamhet inom företag och organisationer, för revisorer och inom samhället som helhet. Förståelsen och förmågan att bedöma tillförlitligheten hos intern styrning och kontroll behövde också bättras på.

Arbetsgruppen valde att arbeta pragmatiskt med dessa frågor. Utöver de standarder och rekommendationer som IIA respektive FAR etablerat och fastställt utgick ledamöterna från sina erfarenheter av hur svenska företag och organisationer leds, styrs och fungerar. Arbetet i gruppen var i tillämpliga delar ett angreppssätt där vi utgick från självreglerande målbaserade system och processer i stället för detaljstyrd lagstiftning och regelverk, så som den amerikanska lagen Sarbanes-Oxley Act (SOX). Det måste sägas att SOX vid den här tiden fick ett stort inflytande på hur system och rutiner för riskhantering samt intern styrning och kontroll borde utformas.

Tankar och idéer kring detta fick en rejäl skjuts i en viss riktning särskilt av Section 404 i SOX. Enligt den skulle (och ska fortfarande) den verkställande direktören (CEO) och ekonomidirektören (CFO) i börsbolag registrerade på New York-börsen, avge ett uttalande i samband med att årsredovisningen publiceras, om att ”*Internal Control*” är väl fungerande. Det krävde stora insatser hos de börsnoterade bolagen och dessas revisorer för att processer och rutiner skulle kunna anpassas till de nya höga kraven. I Sverige var initialt 18 bolag skyldiga att efterleva SOX. Det ställdes höga krav även på dessa bolag. Omfattande projekt sjuksattes i de svenska bolag som hade kopplingar till New Yorkbörsen.

Stora konsultinsatser krävdes för att stödja dessa bolag. Där fick revisorer, både externa och interna, rycka in för att bidra till arbetet.

Det är viktigt att veta att efter en tid (successivt under några år) lämnade flera svenska bolag New Yorkbörsen. I slutänden var det bara tre bolag kvar som hade denna koppling. Dock hade de flesta av bolagen som lämnade New Yorkbörsen hunnit lägga ner ett omfattande arbete för att kunna efterleva SOX. Det var naturligtvis inte helt bortkastade resurser eftersom intern styrning och kontroll i dessa bolag fick en betydligt mer heltäckande och välstrukturerad ordning.

Till detta kom också ett antal amerikanska dotterbolag i Sverige som skulle efterleva de amerikanska SOX-reglerna eftersom de utgjorde en väsentlig del i den sammanvägda koncernens omfattning och ekonomiska omsättning. Här efterfrågades också stora

konsultinsatser, där revisionsbyråer och konsultföretag, behövde bidra. Till detta kom bolagens egna revisorer som genomförde omfattande tilläggsgranskningar.

I spåren av SOX tog Sverige efter och skapade en motsvarighet. *Koden för bolagsstyrning*¹. Arbetet med utveckling av koden och regler för implementering av den leddes av Kollegiet för bolagsstyrning. Koden för bolagsstyrning innehåller bland annat krav om att en s.k. internkontrollrapport får upprättas om bolaget vill redovisa sitt arbete och resultatet av detta. Här bistod Arbetsgruppen med insatser för att stödja FAR i arbetet att utveckla en s.k. ISA med riktlinjer för granskning av internkontrollrapport.

VAD ÄR INTERN STYRNING OCH KONTROLL, EGENTLIGEN...?

Intern styrning och kontroll är en integrerad och ständigt pågående process som säkerställer att organisationer når sina mål, hanterar risker effektivt och följer tillämpliga lagar och regler. Tillämpningarna bygger till stor del på COSO.

COSO är ett internationellt erkänt ramverk för intern styrning och kontroll, riskhantering och bolagsstyrning. Det har därmed varit och är en bas för sådant arbete. Ramverket är globalt accepterat. Det har uppdaterats och anpassats på global nivå till behoven från myndigheter, företag och organisationer. COSO tillämpas brett inom svenska organisationer. Som en passus kan man nämna att COSO står för "*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*", en amerikansk samarbetsorganisation som grundades 1985 för att vägleda företag och organisationer, om hur de bygger upp och säkrar effektiva kontrollsystem.

Intern styrning och kontroll (ISK) handlar alltså i grunden om strukturer från ramverk kombinerat med sunt ledarskap, ordning och reda som paras med en betryggande miljö, vilket förhoppningsvis även skyddar mot bedrägerier och oegentligheter.

Allt bygger på att professionell riskhantering som en grund utövas för verksamheten i företaget eller organisationen. Professionella riskanalyser ska utgå ifrån verksamhetens syfte, strategi, övergripande mål samt aktiviteter i processerna och dessas mål. Detta lägger man sedan till grund för att utreda och formulera en väl fungerande intern styrning och kontroll i verksamheten.

För en revisor är ISK en nödvändig förmåga som ska finnas hos det granskade företaget eller organisationen (klienten). Revisorn behöver samma eller högre kompetens för kunna bedöma att det går att upprätthålla en verksamhet som har möjlighet att uppnå verksamhetens mål. Ledningen måste därmed verka för att verksamhetens syfte utifrån mål och intressenternas förväntningar samt krav på verksamheten uppfylls. Det låter enkelt, men kräver goda kunskaper både inom företaget eller organisationen och hos verksamhetens revisorer, vare sig de är internrevisorer eller externrevisorer.

Fungerar processerna? Är de rätt utformade? Finns det redundans i aktiviteter och kontroller? Är kontroller och styrning rätt anpassade och väl fungerande för en god måluppfyllelse? Ger de rätt överblick och möjligheter att mäta verksamhetens utfall på ett korrekt och begripligt sätt?

Intern styrning och kontroll kräver alltså kunskaper och insikter hos ett antal aktörer inom och kring företaget eller organisationen. Ska det verkligen behövas en särskild arbetsgrupp etablerad

¹ Se nu gällande version på:

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2024). *Gällande kod*.

https://bolagsstyrning.se/gallande_kod

gemensamt av IIA och FAR för att ta sig an och sprida denna kunskap? Svaret var ja, och det stod också snabbt klart för arbetsgruppens ledamöter.

Varför heter det intern styrning och kontroll och inte bara intern kontroll - rakt av?

Intern styrning och kontroll är en korrekt översättning av det engelska begreppet "Internal Control". I många sammanhang har begreppet slentrianmässigt översatts till "Intern kontroll" eller "Internkontroll". I vissa sammanhang har man t.o.m. dristat sig till att använda begrepp som "den interna kontrollen", vilket är att driva på språket alldeles för mycket, eftersom begreppet "Internal Control" aldrig används i bestämd form.

Arbetsgruppen förhöll sig även till IIA:s *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*². Dessa utgör en uppsättning principer och obligatoriska riktlinjer som vägleder internrevisorer i sitt arbete med utvärdering av verksamheten.

Det IIA definierade i dessa standarder – som både var och (i sin mer sentida utformning) är aktuella inom ramen för intern styrning och kontroll – var främst följande:

2100 – Nature of Work: Internrevisionen ska utvärdera och bidra till förbättring av organisationens processer för governance (styrning), riskhantering och kontroll. Standarden fastställer att internrevisionsfunktionen ska utvärdera och bidra till förbättring av organisationens processer i enlighet med följande punkter:

2110 – Governance: Internrevisionen ska bedöma och lämna rekommendationer för att förbättra organisationens styrningsprocesser och därmed även främja lämpliga etik- och värdenormer inom organisationen, säkerställa effektiv organisationsstyrning samt redovisa risker och resultat.

2120 – Risk Management: Internrevisionen ska utvärdera effektiviteten i organisationens riskhantering och bidra till förbättringar.

2130 – Control: Internrevisionen ska hjälpa organisationen med att upprätthålla effektiva kontroller genom att utvärdera dessas effektivitet och ändamålsenlighet samt främja kontinuerliga förbättringar. Detta är den centrala standarden specifikt för området intern styrning och kontroll, alltså ett av Arbetsgruppens viktigaste fokus.

Vad är då i så fall "intern kontroll"?

Intern kontroll har av FAR beskrivits som den process som utformas, införs och upprätthålls av företagets styrelse, företagsledning och övrig personal. Processen syftar till att ge en rimlig säkerhet om att organisationens mål nås gällande:

- Finansiell rapportering
- Effektivitet i verksamheten
- Efterlevnad av tillämpliga lagar och andra författningar

² Se nu gällande standarder, och den version som gällde fram till 2025, på:

IIA Sverige. (2026). *Standarder och vägledning*.

<https://www.theiia.se/standards-guidance>

Företagets system för intern kontroll kan vara inkluderat i handböcker för riktlinjer, rutiner, system och blanketter, enligt FAR:s Revisionsstandard, ISA 315.

Vad säkerställer enligt FAR en god intern kontroll?

Enligt 3 kap. 1 § FFFS 2005:1 kan ett företag genom en god intern kontroll säkerställa:

- En ändamålsenlig och effektiv organisation och förvaltning av verksamheten.
- En tillförlitlig finansiell rapportering.
- En effektiv drift och förvaltning av informationssystem.
- En god förmåga att identifiera, mäta, övervaka och hantera sina risker.
- En god förmåga att efterleva lagar, förordningar, interna regler samt god sed eller god standard.

FAR beskriver vidare hur en god intern kontroll kan uppnås.

Enligt 3 kap. 4 § FFFS 2005:1 kan en god intern kontroll uppnås genom att exempelvis:

- Löpande följa upp verksamheten och kontrollera att resurser utnyttjas effektivt.
- Ta fram, dokumentera och löpande uppdatera interna regler.
- Fördela ansvar och arbete så att risken för intressekonflikter undviks.
- Tillämpa *dualitetsprincipen* (att en enskild befattningshavare inte ensam handlägger en transaktion genom hela behandlingskedjan).
- Säkerställa genom kontroller att redovisningen är fullständig och riktig, att transaktioner rapporteras i tid samt att de redovisade transaktionerna faktiskt har genomförts.

Ansvar och aktiv uppföljning enligt FAR

Styrelse och ledning har enligt FAR ett ansvar som sträcker sig bortom att bara fördela detta ansvar. De måste även aktivt följa upp och utkräva ansvar. Det innebär att ledningen ska begära bevis på att organisationen har en effektiv intern styrning och kontroll (Sic!), och organisationens medlemmar ska i sin tur förse ledningen med underlag som styrker detta.

Även den svenska staten införde krav på att statliga myndigheter och verk ska avge en rapport enligt förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll (FISK). Den syftar till att säkerställa att myndigheter med rimlig säkerhet uppnår sina mål, fullgör sina uppgifter och bedriver en ändamålsenlig och ekonomisk verksamhet.

Förordningen ålägger myndighetsledningen att arbeta strukturerat med fyra huvudmoment:

- **Risikanalys:** Att identifiera och värdera väsentliga risker som kan hindra verksamheten från att nå sina mål, inklusive risker för korruption och oegentligheter.
- **Åtgärder:** Att vidta proportionerliga och kostnadseffektiva åtgärder för att minimera de identifierade riskerna.
- **Uppföljning:** Att systematiskt kontrollera och pröva om de vidtagna åtgärderna fungerar som avsett.
- **Dokumentation:** Att skriftligen sammanställa riskanalyser, planerade åtgärder, uppföljningar och den årliga bedömningen av om kontrollen är betryggande

SÅ, VAD ÅSTADKOM ARBETSGRUPPEN?

- Artiklar som publicerades i FAR:s tidskrift Balans och i IIA:s medlemstidning.
- En enkät kring behovet av information om intern styrning och kontroll.
- Utbildning som del i IIA:s och FAR:s kurser.
- Stöd i utveckling av FAR:s ISA angående granskning av "internkontrollrapport".
- Boken "*Intern Styrning och Kontroll*"³ med Torbjörn Wikland som författare (se nedan).

Som ett led i arbetsgruppens ambitioner att nå ut till en krävande marknad, publicerades 2011 boken "*Intern styrning och kontroll*"

Arbetsgruppen var av uppfattningen att i en stor organisation, vare sig det är ett bolag eller en offentlig verksamhet, finns det ett stort behov av att etablera en väl fungerande bolagsstyrning. Det handlar då först och främst om de åtgärder som måste vidtas för att ägarna eller uppdragsgivarna till företaget ska få önskade åtgärder på lång och kort sikt genomförda på det sätt man har beskrivit det för företagets styrelse. Resultatet av åtgärderna behöver återspeglas till ägarna eller i fallet med offentlig verksamhet, skattebetalarna med flera – annars går det inte att fullgott följa upp att uppdragsgivarna har fått rätt resultat.

Arbetsgruppens medlem, civilekonomen Torbjörn Wikland, är författare till boken. Till stöd i bokens framtagande hade han en referensgrupp bestående av Sara Gunnarsson (Skandia), Lennart Nordqvist (Deloitte), Karin Robertsson (Ernst & Young) och Sven Lindén (KPMG), samtliga med mycket goda kunskaper om intern styrning och kontroll.

En fullödig bolagsstyrning har intern styrning och kontroll som en nödvändig komponent. Om man ska få en verksamhet att göra det man vill, måste den styras. Och gärna kontrolleras och följas upp, så att man får grepp om kvalitet, intäkter och kostnader i genomförda åtgärder.

Arbetsgruppen publicerade även ett stort antal artiklar i både FAR:s tidskrift och i IIA:s medlemstidskrift. Här följer en kort beskrivning av några artiklar som fick stor uppmärksamhet.

Generellt konstaterades kring 2009 att intern styrning och kontroll blev allt viktigare för både auktoriserade revisorer och certifierade internrevisorer, tillsammans med personal och kundföretagens ledningar. Detta har uppmärksammats i arbetsgruppens artiklar i ämnet.

Intern styrning och kontroll lyftes av oss fram som en särskilt viktig samarbetsfråga mellan externrevisorer och internrevisorer. Mats Tunbjörk och Torbjörn Wikland stod för författandet i det här fallet och satte ihop en kort orientering kompletterad med några synpunkter baserade på det samarbete som FAR SRS och Internrevisorerna hade inlett kring området intern styrning och kontroll.

Vi fortsatte genom att belysa varför området risk hade blivit så stort, och vad företagen kunde tjäna på att verkligen hantera sina risker. Den globala finanskrisen och nationella händelser som Carnegie- och HQ-kollapsen placerade riskhantering högst upp på den finansiella agendan. Som vanligt gällde att "inget ont som inte har något gott med sig". Även risker har "uppsidor" om man lyckas hantera dessa på rätt sätt.

FAR:s och IIA:s arbetsgrupp för intern styrning & kontroll genomförde en enkätundersökning om de större företagens, myndigheternas och organisationernas syn på intern styrning och kontroll. Enkäten besvarades via internet, för andra året i rad, vilket allmänt sett var en nyordning.

³ Wikland, T. (2011). *Intern styrning och kontroll: både lönsamt och säkert*. Far akademi.

Utvecklingen har sedan dess gått rasande fort, vilket vi alla är medvetna om. Mottagare av frågorna var ekonomidirektörer i de utvalda bolagen. Undersökningen var ett led i den informationsspridning som arbetsgruppen bedrev och användes för att skapa behövlig uppmärksamhet kring intern styrning och kontroll.

En fråga som arbetsgruppen för intern styrning och kontroll ville skapa uppmärksamhet kring var: Vad är en revisorspåskrift värd om den inte kan förhindra en ny HQ-krasch? Den frågan ställde sig många efter Revisorsnämndens beslut att i allt väsentligt ”fria” HQ:s revisor, där Finansinspektionen i augusti 2010, dragit in tillståndet för HQ Bank att bedriva bankverksamhet. Exemplet HQ visade enligt arbetsgruppen för intern styrning och kontroll att kvalificerade riskbedömningar skulle komma att behöva ta större och större plats i bolag och offentliga förvaltningar, framöver.

Arbetsgruppen diskuterade i en särskild artikel huruvida IFAC:s vägledning om intern styrning och kontroll ”*Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, International Good Practice Guidance*”⁴, som gavs ut i juni 2012, var rätt väg framåt för att stärka professionens arbete avseende intern styrning och kontroll i den svenska miljön. Vägledningen pekade på ett ambitiöst sätt ut bland annat hur man ska göra för att intern styrning och kontroll ska kunna bli en del av företagets eller organisationens så kallade ”DNA”, eller enklare uttryckt, hur den skulle kunna vävas in i den ordinarie verksamheten.

Information om bolagens system för intern styrning och kontroll hade under lång tid betraktats som enbart företagsinterna angelägenheter. Systemens utformning och effektivitet behandlades i allt väsentligt enbart innanför bolagens väggar, och varken styrkor eller brister i kontrollmiljön eller aktiviteter redovisades därmed för allmänheten. Men en del uppmärksammade kriser ledde ändå till skärpta krav avseende kvalitet och omfattning inom riskhantering samt intern styrning och kontroll.

Arbetsgruppen visade ett antal gånger i artiklar och andra publikationer att COSO:s ramverk⁵, som introducerades redan 1992, tidigt blev en succé för arbetet med riskhantering samt intern styrning och kontroll. Ramverket har även förändrats och anpassats efter de snabba förändringar i företagen och i omvärlden som har skett.

När orsakerna till vissa ekonomiska kriser diskuterades, kom även frågor om företagens riskarbete ofta på tal. Hade problemen kunnat undvikas med en mer alert och aktiv övervakning av de egna riskerna? Vilka initiativ och vilken styrning krävs av bolagens styrelser för att en god riskhantering ska kunna uppnås? Dessa frågor betraktade arbetsgruppen som mycket väsentliga för arbetet med att bygga en väl fungerande intern styrning och kontroll i respektive bolag och det ville man torgföra.

Redan under arbetsgruppens verksamhetsår (2008–2013) utvecklades informationsteknologier och komplicerade affärsmodeller i snabb takt. Detta gjorde redan då en professionell och ändamålsenlig riskhantering nödvändig. Det beskrev arbetsgruppen i en artikel i Balans. Riskaptit är förstås en rak översättning från engelskans ”*Risk Appetite*” men begreppet avser att beskriva

⁴ IFAC. (2012). *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*. International Federation of Accountants.

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/professional-accountants-business-paib/publications/evaluating-and-improving-internal-control-organizations>

⁵ COSO. (1992). *Internal Control – Integrated Framework*.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<https://www.coso.org/guidance-on-ic>

beslutsfattarnas vilja att ta risker. Denna vilja måste dock rymmas inom bolagets risktolerans. Frågan om hur styrelsen bör arbeta med konceptet riskaptit inom ramen för risktoleransen beskrivs i artikeln.

BEMÖTANDE, FINAL, EFTERMÄLE, OCH FRAMTID

Revisorskåren har varit och är mycket positiv till den bok, de artiklar och de debattinlägg som Arbetsgruppen har bidragit med. Resonemang har förts om målet med att höja kunskapsnivån vad det gäller intern styrning och kontroll, och därmed i förlängningen även bidra till professionell riskhantering samt en god bolagsstyrning i företag och organisationer.

Det blev sedan ändå ett markerat slut för arbetsgruppen existens. I samband med att Arbetsgruppens ordförande gick i pension från Deloitte, 2013, lades Arbetsgruppen ner. Man kan ändå säga att Arbetsgruppen för intern styrning och kontroll genom åren gjorde många goda insatser för att stärka arbetet med riskhantering, intern styrning och kontroll, och uppföljning av bolags och organisationers verksamheter. Inte minst genom att ge stöd till revisorer som ska granska dessa förhållanden.

Hur kan området hanteras och vidareutvecklas nu? Borde en arbetsgrupp av den här typen återuppstå? Det finns fortfarande ett behov av en höjning av kunskaperna kring professionell riskhantering och det som hänger samman med den. Här skulle en aktiv diskussion mellan IIA och FAR vara på sin plats.

Utöver de tidigare ansatserna skulle man med fördel kunna ge plats för att driva en ny aktiv diskussion kring AI i revisionsarbetet och bolagsstyrningen. Vad kan AI tillföra? Högre kvalitet i arbetet eller "lösare tyglar" eftersom "någon annan" kan göra stora delar av jobbet? Sug gärna på den karamellen!

Tack för ordet,
Anders Hult
Medlem i både IIA och FAR

Temaområde två:
Perspektiv på internrevision

Mellan rolloklarhet och oberoende – internrevisorers tre handlingsmönster¹

Gunilla Eklöv Alander, Mikael Holmgren Caicedo

INTRODUKTION

Under senare år har internrevisorers traditionella uppgift att utföra revision till dem som har mandat att leda verksamheten² utvidgats till att också innefatta rådgivningsuppdrag och konsulttjänster för den operativa ledningen. På så sätt expanderar rollen för att möta den operativa ledningens behov och därigenom ge nytta. Redan innan internrevisorer fick dessa krav på sig att 'bringa nytta' och idén om nytta konfigurerades till att omfatta konsulttjänster, brottades internrevisorer med oberoendeproblematik. Denna problematik anses bero på att deras organisatoriska fält utmärks av svag autonomi (Everett & Tremblay, 2014). De utgör också del av kontrollmiljön, vilket enligt god revisionssed i USA hanterats genom att oberoendet begränsas till de aktiviteter som de utför granskning av (Nickell & Roberts, 2014). Vetenskapliga studier visar att internrevisorerna måste hantera den tvetydighet som uppstår genom den dubbla rollen, vad gäller deras mandat, etiska frågor och oberoende i förhållande till den operativa ledningen (Sinha, Arena, & Schiehl, 2025; Lenz & Sarens, 2012; Brivot, Roussy, & Gendron, 2024; Eklöv Alander, 2023). Forskningsläget visar att deras oberoende riskeras (Everett & Tremblay, 2014; Roussy, 2013; 2015) och även att rollens funktion och relevans påverkas negativt (Lenz & Hahn, 2015; Roussy & Perron, 2018; Eulerich, Kremin, Saunders, & Wood, 2021).

Nyligen har ett fåtal vetenskapliga studier publicerats som pekar på hur internrevisorer hanterar tvetydigheten (Ferry m.fl., 2017; Gustafsson Nordin, 2023; Roussy, 2015; Roussy & Rodrigue, 2018; Van Peurse, 2005). Enligt studier som utförts i Kanada använder internrevisorer copingstrategier (Roussy, 2013; 2015), intrycksstyrning (Roussy & Rodrigue, 2018), och olika typer av etiska bedömningar (Brivot et al., 2024), som sammantaget medför att deras förmåga att bidra till en effektiv styrning försämras. Resultatet av dessa sätt att hantera tvetydigheten innebär enligt forskarna att internrevisorernas oberoende urholkas och deras roll inskränks till att serva den operativa ledningen. Enligt en svensk studie förefaller internrevisorers strävan efter att upprätthålla oberoendet redan förlorat och hanteras över tid genom karantänpraktiker (de som deltagit i konsultuppdrag måste avstå från deltagande i revisioner avseende dessa uppdrag under viss tid framåt) och rumsligt genom att upprätthålla professionell distans (Gustafsson Nordin, 2023). De här studierna från Kanada och Sverige tyder på att internrevisorer inte aktivt arbetar för att försvara sitt oberoende. Vi har däremot funnit ett par studier som tyder på motsatsen. Först den tjugo år gamla studie från Nya Zeeland som visar att internrevisorer hanterar sitt oberoende genom att sträva efter enighet och utveckla delaktighet (Van Peurse,

¹ Kapitlet bygger på vår forskning som publicerats i vår artikel 'Internal auditors' independence tactics: defending the third line in Swedish public sector agencies' i *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2026. För en mer djupgående metoddiskussion och empirisk redogörelse, se Eklöv Alander & Holmgren Caicedo, 2026. Kapitlet bidrar med fördjupade reflektioner kring betydelsen av studiens resultat för internrevisorers praktik samt en diskussion av dessa bidrag av relevans för professionella internrevisorer.

² I kapitlet använder vi begreppet för att innefatta styrelsen eller, i enrådgivningsmyndigheter, generaldirektören; det vill säga de som har det ytterst strategiska ansvaret, varför den operativa ledningsgruppen inte innefattas.

2005), och sedan också en malaysisk studie som tyder på att internrevisorers förmåga att utföra sitt uppdrag, vare sig det är inom revisions- eller konsultuppdrag, ändå alltid handlar om att använda sin professionella erfarenhet och kommunicera förslag som kan bära på emancipatorisk potential (Ferry et al., 2017).

För att bidra till det här spirande forskningsfältet har vi studerat de handlingsmönster som internrevisorerna använder för att hantera konflikterna inom sitt dubbla uppdrag. Vårt fokus är viktigt för att det saknas vetenskaplig kunskap om hur internrevisorerna går till väga vid situationer som innefattar konflikter och etiska dilemman, särskilt inom organisationer (Roussy & Perron, 2018; Behrend & Eulerich, 2019; Santonastaso, Macchioni, & Zagaria, 2023). Studien bygger på tematiserade intervjuer varav 27 med internrevisionschefer i statliga myndigheter, och två med seniora internrevisorerna som är medlemmar i IIA Sweden. Den baseras på en analys av intervjuerna där vi nyttjat Pickerings (1995) teori om motstånd och ackommodering, och tillämpas på IIA:s trelinjemodell (IIA, 2020b), för att kunna analysera internrevisorers vardagliga arbete i relation till andra befattningshavare i organisationen.

Studien, som publicerats i sin helhet i *Accounting, Auditing & Accountability Journal* våren 2026 (Eklöv Alander & Holmgren Caicedo, 2026), bidrar med en förståelse av utvecklingen av internrevision som temporalt framträdande (Pickering, 1995) snarare än som en konsekvens av bestående orsaker. I motsats till den traditionella synen på internrevision som en direkt följd av fixa, permanenta förhållanden, visar denna studie hur internrevisionen i själva verket växer fram mer temporalt och dynamiskt. Medan tidigare forskning ofta fokuserat på de bestående orsakerna till oberoendeproblematik, flyttar denna studie fokus till hur internrevisorerna faktiskt hanterar dessa utmaningar i sin dagliga praktik. Tidigare forskning visar hur oberoendet ständigt utmanas av en inbyggd dubbel lojalitet, maktdynamiken kring rapporteringslinjer, sociala faktorer samt rollen som rådgivare. Vår studie undersöker i stället den temporala dimensionen – hur internrevisorerna hanterar dessa intressekonflikter för att försvara sitt oberoende och hur deras praktik samtidigt utvecklas för förmågan till oberoende granskning. Genom vår analys finner vi att internrevisorerna använder tre handlingsmönster för att motverka motstånd mot sin praktik: modellerande, skyddande och förstärkande sådana. Syftet med dessa är att genomföra en oberoende internrevision med hög kvalitet och därigenom försvara sin position inom trelinjemodellen. Genom att belysa hur dessa handlingsmönster används i den temporala framväxten av verksamheten för att hantera rolloklarhet, bidrar studien till den spirande vetenskapliga litteraturen om internrevisionspraktiken.

TRE HANDLINGSMÖNSTER FÖR ATT HANTERA OBEROENDET

I ROLLENS TVETYDIGA DUBBELHET

För att analysera studiens intervjuer har vi tillämpat Andrew Pickerings (1995) teori om praktikens mangel (the mangle of practice). Syftet är att undersöka hur internrevisorerna hanterar sin roll för att bemöta situationsspecifika realiteter, samt vilken typ av internrevisionsfunktion som växer fram ur denna praktik. I den här teorin beskriver han hur våra planer och den konkreta verkligheten ständigt krockar och omformas i ett levande växelspel mellan motstånd och ackommodering. Vi kombinerar den här teorin med IIA:s trelinjemodell (IIA, 2020b), som visserligen studerats relativt lite hitintills (Bantleon m.fl., 2021), men framför allt för att dessa tillsammans möjliggör studien av internrevisorers praktik. Trelinjemodellen presenterar en åtskillnad mellan internrevisorernas revisioner i den tredje linjen och deras rådgivning eller konsulttjänster för de första och andra linjerna. I denna kombinerade teoretiska modell ingår en

disciplinär funktion som utgörs av auktoritativa riktlinjer, däribland etiska krav i *International Professional Practices Framework* (IPPF), och som påverkar internrevisorernas interaktioner med deras motparter i verksamheten. Med hjälp av Pickerings teori om praktikens mangel undersöker vi hur internrevisorer använder olika drag – konceptuell överbryggnings, transkriptioner som följer den disciplinära funktionen samt utfyllande åtgärder – för att hantera de motstånd de möter och leverera tjänster som uppfyller internrevisorernas uppfattning om sin professionalitet, utifrån oberoendeperspektivet.

Internrevisionens roll beskrivs ofta med utgångspunkt i trelinjemodellen. Modellen utvecklades ursprungligen under namnet *Three Lines of Defense* och framställde internrevisionen som organisationens tredje försvarslinje mot risker och brister i styrning och kontroll. År 2020 reviderade IIA modellen och bytte namn till *The Three Lines Model* (IIA, 2020b). Namnbytet speglade en förändrad syn på internrevisionens roll. Genom att överge begreppet ”försvarslinjer” betonade IIA att internrevisionens uppgift inte enbart handlar om att skydda organisationen mot risker, utan också om att bidra till god styrning, lärande och värdeskapande. Den nya modellen framhäver samspelet mellan verksamheten, risk- och kontrollfunktioner samt internrevision, snarare än att betrakta dem som separata försvarsmekanismer. Internrevisionen förblir visserligen en oberoende granskningsfunktion, men dess roll förstås samtidigt som att stödja organisationens styrning inte bara genom att tillhandahålla säkerställande granskning, utan även insikter och rådgivning.

Enligt IIA (2013; 2020c) ska internrevisionsfunktionen tillhandahålla säkerställande granskning, rådgivning och insikter till den operativa ledningen i den första linjen, samt till riskhantering och regelefterlevnad i den andra linjen. Denna breda rollfördelning medför dock en inneboende problematik. Internrevisionen ska samtidigt vara den funktion som ger oberoende säkerhet avseende riskhanterings- och internkontrollsystem och därigenom stödja styrande organs tillsyn över ledningen. Inte nog med att internrevisorer alltså är en del av kontrollmiljön (Nickell & Roberts, 2014), deras arbete inkluderar idag rådgivningstjänster som syftar till att skapa värde för ledningen (D’Onza m.fl., 2015; IIA, 2020a; Lenz & Sarens, 2012), vilket kan sätta dem i en svår ställning gentemot deras ursprungliga uppdrag.

Forskningen om internrevisorns roll speglar de här svårigheterna. Eftersom det inte råder någon enighet om vilken som är den ”lämpliga balansen” mellan olika internrevisionsaktiviteter (Abbott et al., 2010) kan internrevisorn både ses som en vakt som tillhandahåller granskningar och säkerhet, och som en konsult till högsta operativa ledningen som erbjuder förebyggande rådgivning (Ahmad & Taylor, 2009; Mihret & Grant, 2017; Roussy, 2013; Van Peursem, 2005). Denna dubbelhet, visar forskningen, skapar motstridiga krav som tvingar internrevisorer att hantera och leva med tvetydighet (Roussy, 2015; Van Peursem, 2005) kring frågor som vem som egentligen är deras uppdragsgivare, vad som utgör deras kärnverksamhet (Lenz & Sarens, 2012) och i vilken utsträckning de bör involveras i riskhanteringsarbete (Fazli Aghghale, Muhammaddun Mohamed & Ahmad, 2014). Den här problematiken kan också få negativa konsekvenser för internrevisorerens oberoende (Ahmad & Taylor, 2009; Roussy, 2013) och för funktionens roll och relevans (Lenz & Hahn, 2015). Forskningen visar alltså att internrevisorer varje dag möter potentiellt motstridiga förväntningar som de måste hantera. Genom vår studie finner vi att internrevisorer använder sig av tre handlingsmönster för att hantera sitt oberoende i den komplexitet de dagligen möter på sitt arbete; modellerings-, skydds- och förstärkningsstrategier. Vi beskriver våra resultat kring de här handlingsmönstren härnäst.

Modellering – att skapa bildning kring rollen

Av intervjumaterialet framgår tydligt att våra intervjupersoner i sitt arbete upplevde att de granskade parterna agerade på sätt som utgjorde hinder för internrevisionsfunktionen. De hänvisade till i synnerhet till: 1) bristande kunskap bland de granskade parterna om första och andra linjernas roll, 2) bristande kunskap om internrevisionsfunktionen, samt 3) bristande förståelse för betydelsen av internrevisionens oberoende.

Det hinder som rör bristande kunskap bland de granskade parterna om linjernas roller innebär att den första respektive andra försvarslinjen inte fullt ut utför sina uppgifter i enlighet med trelinjemodellen, vars syfte ju är att säkerställa en stark intern kontrollmiljö. Detta exemplifierar intervjupersoner genom att betona avsaknaden av funktioner som i första och andra linjen ska säkerställa intern styrning och kontroll. Avsaknaden kan bero på brist på kunskap eller kompetens hos andra organisatoriska medlemmar, eller rent av brist på resurser, men diagnosticeras som bristande förståelse för de ansvarsområden som följer med respektive linje.

Denna första omständighet förvärras av en annan brist, nämligen brist på kunskap om internrevisionsfunktionen, och handlar om en skillnad i förväntningar mellan de granskade parterna och internrevisorerna. Problematiken kan bland annat härledas till skillnader i hur begrepp uppfattas och förstås, och leder till kommunikationssvårigheter och avsaknad av förståelse för internrevisionsfunktionens roll.

En tredje omständighet handlar om en bristande kunskap om hur internrevisionsfunktionen är organiserad och om de risker som kan hota dess integritet, särskilt kring betydelsen av oberoende. Ett exempel på detta är det till synes logiska förslaget att bjuda in internrevisorn att bli medlem i ledningsgruppen eller att delta i olika arbetsgrupper som utvecklar organisationens styrning. Även om sådant deltagande uppmuntras av standard 11.1 i IIA:s *Global Internal Audit Standards* (IIA, 2024), har internrevisorn då att hantera eventuella rollkonflikter som kan uppstå. Dessa problem bemöter de internrevisorer som intervjuades med en modelleringsstrategi baserad på en bildande inställning. Strategin handlar om att internrevisorer modellerar uppfattningen om sin roll genom att aktivt arbeta för att skapa förståelse för internrevisionens uppdrag och betydelsen av dess oberoende. Internrevisorerna fungerar inte enbart som granskare, utan även som pedagoger som parallellt med sitt arbete utbildar ledning, styrelse och verksamhetsföreträdare i vad internrevision är och hur den skiljer sig från andra kontrollfunktioner.

Genom att förklara principerna bakom internrevisionen bidrar internrevisorerna till att etablera normer för hur organisationens aktörer bör förhålla sig till internrevisionsfunktionen. Internrevisorerna tydliggör exempelvis skillnaden mellan den operativa verksamheten, risk- och efterlevnadsfunktioner i andra linjen, och internrevisionens roll som tredje försvarslinje där granskning av de föregående två linjerna sker. På så sätt skapar internrevisorerna förutsättningar för att deras oberoende ska respekteras.

Modelleringsstrategin kan också förstås som ett sätt att institutionalisera professionella normer. Internrevisorerna kommunicerar inte enbart sina egna uppfattningar utan förmedlar de normer och värderingar som utvecklats inom professionen, bland annat genom IIA. Genom utbildning, dialog och återkommande kommunikation bidrar de till att forma organisationens förståelse för vad som är lämpligt beteende i relation till internrevisionsfunktionen.

Skydd – att försvara rollen

Intervjuerna pekar även på en problematik kopplad till internrevisorers potentiellt utsatta ställning i relation till ledande befattningshavare i myndigheter. Särskilt framkom 1) den styrelseliknande ställning som tilldelas generaldirektörer (GD) i myndigheter som leds av en GD, 2) att GD ingår i styrelsen i styrelseledda myndigheter samt 3) GD:s generella maktposition i statliga myndigheter.

Denna problematik kan delvis förstås utifrån hur ledningen av svenska myndigheter är organiserad. Av de cirka 70 statliga myndigheter som enligt regelverket ska ha en internrevisionsfunktion leds ungefär hälften av en styrelse (styrelsemyndigheter), medan den andra hälften leds av en generaldirektör (GD, så kallade enrådighetsmyndigheter). I myndigheter utan styrelse föreskriver internrevisionsförordningen (2006:1228) att GD övertar de uppgifter som annars ankommer på styrelsen i förhållande till internrevisionsfunktionen. Detta innebär att GD samtidigt intar rollen som både principal och agent, vilket kan skapa motstridiga intressen i relationen mellan internrevisorn och myndighetsledningen.

Förekomsten av en ledningsform som riskerar att undergräva internrevisionsfunktionen förefaller vara viktig för statliga internrevisorers professionella grupp och diskuterades av många av våra respondenter, även av de som inte själva arbetade i GD-ledda myndigheter. Som ytterst ansvarig i enrådighetsmyndigheter ger GD uppdraget till internrevisorn och fattar det slutliga beslutet om revisionsplanen. Detta placerar internrevisorn i en särskild situation eftersom GD, med det övergripande ansvaret för myndighetens operativa styrning, naturligt utgör ett granskningsobjekt för internrevisionen. Samtidigt placerar internrevisionsförordningen (2006:1228) GD delvis utom räckhåll för internrevisionsfunktionen, och försvagar därmed internrevisorns oberoende. Internrevisorerna är dessutom inte bara beroende av GD för uppdraget och det slutliga beslutet om revisionsplanen; de är även organisatoriskt beroende av GD som anställda.

Även i styrelsemyndigheter kan liknande utmaningar uppstå. Detta eftersom Myndighetsförordningen (2007:515, 10 § andra stycket) anger att GD i en styrelsemyndighet ska ingå i myndighetens styrelse. Av denna förordning framgår visserligen även att GD inte får vara styrelsens ordförande eller vice ordförande. Även om GD:s närvaro i styrelsen inte innebär samma direkta beroendeförhållande som i GD-ledda myndigheter kan närvaron ändå försvåra internrevisionens möjligheter att upprätthålla sitt oberoende i förhållande till myndighetsledningen. Trots de strukturer som ibland finns för att skydda internrevisorns oberoende, exempelvis att styrelsens ordförande fattar beslut om internrevisorns lön, kan GD:s medlemskap i styrelsen ändå bli problematiskt och utgöra ett hinder för internrevisionsfunktionen. Även om påverkan är svagare än i enrådighetsmyndigheter fungerar GD:s närvaro i styrelsen som ett hinder för granskning av GD, eftersom själva närvaron kan vara avskräckande. Statskontoret (2014, s. 107) konstaterar att en myndighetsstyrelse är beroende av GD för att få relevant information om verksamheten och att styrelsens möjlighet att ta ansvar därför i hög grad är beroende av GD.

Sammantaget innebär dessa organisatoriska förutsättningar en förskjutning från den internationella standarden för internrevision (GIAS, se tex Standard 7.1, särskilt när det gäller rapporteringsvägar), där en styrelse framhålls som central för att säkerställa internrevisorns självständighet och objektivitet. Detta uppmärksammades av våra intervjupersoner som under intervjuerna visade prov på och berättade om sitt sätt att hantera detta vid påtryckningar eller hot. Denna skyddande hållning är särskilt viktig eftersom internrevisorers formella garantier för oberoende inte alltid verkar vara tillräckliga i praktiken. Den operativa ledningen och andra

aktörer kan försöka påverka såväl valet av granskningsområden som hur iakttagelser rapporteras och rekommendationer utformas.

För att motverka sådana försök använder internrevisorerna skyddsstrategier, till exempel genom att hänvisa till professionella standarder, beslutade revisionsplaner eller formella mandat, i syfte att legitimera sitt arbete och sina beslut. Genom att anknyta sina handlingar till etablerade regler och normer minskar de utrymmet för otillbörlig påverkan. Skyddsstrategin innebär också att internrevisorerna upprätthåller tydliga gränser mellan revision och verksamhetsledning. Även om de ofta samarbetar med ledningen behöver de samtidigt undvika att bli alltför involverade i operativa beslut. Om internrevisorerna blir medansvariga för beslut som senare ska granskas riskerar deras oberoende att ifrågasättas.

I vissa fall kan nyttjandet av skyddsstrategier innebära att internrevisorerna aktivt motsätter sig krav från ledningen eller lyfter frågor till styrelse eller revisionsutskott. Detta kan innebära stora risker för internrevisorer, eftersom det många gånger handlar om att försvara sin integritet gentemot mäktiga aktörer inom organisationen. Skyddsstrategier illustrerar därmed att oberoende inte enbart är en strukturell fråga, utan även en fråga om professionellt mod och förmåga att stå emot påtryckningar.

Förstärkning – att strategiskt betona rollens värde

Ur våra intervjupersoners perspektiv är internrevisionens främsta syfte att tillhandahålla oberoende revision, vilket även innefattar att värna internrevisionsfunktionens oberoende och integritet. Det är detta syfte som de försvarar genom att inta en förstärkande strategi, genom att upprätthålla en bildande och skyddande inställning till sin roll och framföra denna till andra. Samtidigt beskriver många av studiens internrevisorer också vikten av att bidra till organisationen och därigenom vara nyttiga, men inte nödvändigtvis via konsultationer eller rådgivande tjänster i en strikt bemärkelse, så som IIA och litteraturen framställer detta. De beskriver i stället att deras rekommendationer primärt bygger på deras granskningar och att detta är det främsta värde de bidrar med till organisationen.

Skillnaden mellan att ge rekommendationer och arbeta med rådgivande verksamhet är dock inte självklar för organisationernas olika befattningshavare, vilket medför att gränserna mellan trelinjemodellens linjer blir otydliga. Som visats ovan innebär detta att internrevisorernas och övriga aktörers roller ständigt behöver förtydligas, ett arbete som i stor utsträckning faller på internrevisorerna själva. Internrevisionen framträder därmed som en funktion som lämnar oberoende revision om den interna styrningen och kontrollen, och lämnar rekommendationer om hur den kan förbättras utifrån genomförda granskningar, samtidigt som den fyller en pedagogisk och kompetensutvecklande funktion som bidrar till att skydda rollens integritet. Internrevisorernas rekommendationer, baserade på revisionernas resultat och iakttagelser, medför ofta behov av att förklara skillnaderna mellan linjerna i trelinjemodellen, vilket internrevisorerna parallellt nyttjar som en mekanism för att värna internrevisionens oberoende i en förstärkande strategi.

Att tillhandahålla revision är emellertid ingen okomplicerad uppgift. Rapportering av granskningsresultat kan innebära att enheter eller enskilda medlemmar i organisationen exponeras. I dessa situationer kombineras den förstärkande strategin med en bildande aktivitet för att stärka revisionen. Detta görs eftersom både värdet av granskningen och det oberoende som krävs för att producera rekommendationerna behöver framhävas och förklaras för de som är föremål för revisionen. En intervjuperson uttryckte detta tydligt när hen sade att värdet i internrevision inte ligger främst i att peka ut en verksamhet eller en chef, utan i dess förmåga att

synliggöra problem så att de kan hanteras. I den meningen kan internrevisionen, som en annan intervjuperson uttryckte det, fungera som ett slags reningsbad eller en arena där läkning och utveckling kan ske till gagn för både organisationen och dess medlemmar.

Ur detta perspektiv, som nämnt ovan, blir oberoendet avgörande. Rollens praktik handlar inte enbart om objektivitet utan även om neutralitet, tillit och förtroende. Som en annan internrevisor uttryckte det ligger internrevisionens värde också i att det finns en oberoende part inom organisationen, en neutral funktion som verksamhetsansvariga och operativ personal kan känna förtroende för eftersom dess fokus ligger på organisationens bästa snarare än på enskilda individers eller grupperns intressen. Genom att lämna rekommendationer baserade på revisionsarbete, snarare än att ge råd i form av konsultinsatser, beskrivs internrevisionen som en viktig drivkraft för organisatorisk utveckling. Internrevisionsfunktionens värde ligger framför allt i dess förmåga att tillföra organisationen reflexivitet, det vill säga att göra det möjligt för organisationen att betrakta sig själv ur ett utifrånperspektiv.

Detta är dock endast möjligt om internrevisionen tillerkänns ett verkligt oberoende, så att den kan fungera som en trovärdig och förtroendeingivande part som organisationens medlemmar hyser tillit till. Genom ett konsekvent agerande byggs detta förtroende upp över tid, vilket gör organisationens medlemmar mer benägna att dela med sig av information. Därför är det också viktigt att tydligt skilja mellan att utföra konsultinsatser och att lämna rekommendationer. Om rådgivning riskerar att äventyra oberoendet, vilket våra intervjupersoner framhåller, blir det svårare att agera konsekvent, förtroendet för internrevisorn riskerar att minska och därmed även internrevisionsfunktionens värde. Här utgår de internrevisorer som intervjuades från en strategi som handlar om att stärka internrevisionens legitimitet och relevans som tillhandahållare av revision framför rådgivnings- och konsulttjänster i organisationen.

Ett viktigt inslag i den förstärkande strategin är dess koppling till internrevisorernas skyddsstrategi, som uppvisas när internrevisorer utvecklar relationer med ledning och styrelse utan att kompromissa sitt oberoende. De försöker etablera förtroende genom professionell kompetens snarare än genom anpassning till olika intressenters önskemål. På så sätt kan de kombinera kritisk granskning med organisatoriskt stöd.

SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

I den här studien har vi undersökt hur internrevisorer hanterar sin roll för att bemöta olika situationsspecifika realiteter och vilken typ av internrevisionsfunktion som uppstår genom denna praktik. Studien stödjer tidigare forskning om att mångtydigheten i internrevisorns roll innebär en påfrestning för internrevisorerna (Ahmad & Taylor, 2009; Arena & Jeppesen, 2016; Fazli Aghghaleh et al., 2014; Lenz & Sarens, 2012; Page & Spira, 2005; Roussy, 2015; Van Peursem, 2005). Där tidigare forskning framfört att mångtydigheten tycks försämra internrevisorernas oberoende (Chambers & Odar, 2015; Gustafsson Nordin, 2023; Roussy, 2015; Van Peursem, 2005) visar vi att mångtydigheten snarare ger upphov till motstånd som de måste hantera för att försvara sitt oberoende. Vi visar hur de hanterar detta, och ansluter oss därför också till det fåtal studier som hittills studerat hur internrevisorer hanterar konflikter (Van Peursem, 2005; Roussy, 2013; 2015; Ferry et al., 2017; Roussy & Rodrigue, 2018).

Tidigare forskning har indikerat hur internrevisorers oberoende försvagas av deras tendens att gynna ledningen före styrelsen eller dess revisionsutskott (Roussy & Rodrigue, 2018; Roussy, 2013, 2015). Vår studie utmanar denna syn genom att påvisa internrevisorernas djupa

medvetenhet om oberoendet och dess betydelse för att utföra revision. Vidare visar de internrevisorer som deltar i denna studie att de betonar revisionen som grund för att skapa värde för organisationen genom rekommendationer som bygger på den kunskap de skaffat sig genom revisionerna. Studien bidrar därmed med insikten att internrevisorerna inte primärt ser sin nytta för organisationen genom att ge konsulttjänster, utan genom sin huvudsakliga bas i revision. Därigenom kan de handlingsmönster som denna studie bidrar med – *modellerings-*, *skydds-* och *förstärkande strategier* – förstås som sätt att upphäva rollens dualitet och mångtydighet. Med dessa tre strategier hanterar internrevisorer sin komplexa roll i relation till andra interna aktörer; de som har mandat att leda verksamheten, den operativa ledningen, chefer och befattningshavare hos granskningsobjekten, och andra som av olika skäl har beröring med internrevisionen.

Modelleringsstrategin handlar om att hantera den specifika situationen internrevisorn står inför utifrån målet att uppfylla professionens högt ställda kvalitetskrav. De modellerar sitt granskningsuppdrag utifrån målet att utföra detta i enlighet med sina professionella normer. Inom denna strategi använder sig internrevisorerna av överbryggning, där trelinjemodellen används som en tankeform i syfte att försvara rollen mot olika motstånd de möter. Denna överbryggning kan utföras genom att tydliggöra skillnaden mellan de tre linjerna, deras funktion och hur detta påverkar internrevisorsrollens oberoende, till exempel då internrevisorn bjuds in att delta i olika interna projekt i rollen som konsult eller rådgivare. Med hjälp av modelleringsstrategin hanterar internrevisorer motstånd som uppkommer på grund av kunskapsbrister om grundläggande funktioner hos system för intern styrning och kontroll, befattningshavares roller och ansvar däri, samt om internrevisorns specifika roll och uppgift att utföra oberoende internrevision.

Skyddsstrategier behövs när internrevisorn utsätts för påtryckningar att överträda normer för sin roll, och utgörs av forcerade handlingar där internrevisorerna nyttjar sin professionella träning genom att hänvisa till professionella standarder, beslutade revisionsplaner eller formella mandat, i syfte att legitimera sitt arbete och sina beslut. Genom att anknyta sina handlingar till etablerade regler och normer minskar de utrymmet för otillbörlig påverkan. Skyddsstrategier nyttjas också för att internrevisorerna ska kunna upprätthålla tydliga gränser mellan sin revisionsutövning och verksamhetsledningen. Även om de ofta samarbetar med ledningen behöver de samtidigt undvika att bli involverade i operativa beslut.

Medan skyddsstrategin nyttjas för att försvara oberoendet syftar den förstärkande strategin till att kommunicera internrevisionens värde för organisationens olika intressenter. I så måtto är den förstärkande strategin också relaterad till modelleringsstrategin som beskrevs ovan. Skillnaden är att den förstärkande strategin fokuserar på att framhäva det värdeskapande som internrevision kan bidra med till organisationens långsiktiga utveckling via rollen som just internrevision. Den förstärkande strategin innebär bland annat att utförandet av en oberoende revision inte står i motsättning till organisatoriskt värdeskapande. Tvärtom argumenterar studiens interrevisorer för att en oberoende internrevision, just genom sitt revisionsarbete, har förmågan att bidra med insikter som förbättrar styrning, riskhantering och intern kontroll. Genom att leverera användbara analyser och välgrundade rekommendationer stärker internrevisorerna organisationen och därmed också sin legitimitet och sin interna ställning.

Tillsammans visar de tre handlingsmönster som denna studie resulterar i att internrevisorer oberoende inte kan reduceras till formella rapporteringslinjer eller organisatoriska strukturer. Oberoende skapas och upprätthålls genom ett kontinuerligt arbete där internrevisorerna använder en modelleringsstrategi genom att utbilda organisationens befattningshavare om

rollen och dess gränser genom professionella krav, en skyddsstrategi när de försvarar den professionella integriteten mot påtryckningar från både överordnade och andra befattningshavare, samt en förstärkande strategi när de framhäver revisionens värde för organisationen och dess medlemmar. De tre strategierna utmärks alltså av en tydlig synkronisitet, där de inte nödvändigtvis används separat eller i en viss ordningsföljd, utan de ofta tycks utövas samtidigt. När internrevisorn utformar sin roll och sina relationer genom en modellerande strategi, kan denne också använda en skyddande strategi för att bevaka gränserna för sin praktik och sitt oberoende, medan den förstärkande strategin tillämpas för att på olika sätt argumentera för och visa fram rollens värdeskapande för organisationen och dess ledare. Med denna samtidiga dynamik kan oberoendet upprätthållas i praktiken trots de påfrestningar internrevisorer utsätts för i sin yrkesutövning på grund av ambivalensen i rollens konstruktion.

Genom den här beskrivningen bidrar vi till att flytta fokus från oberoende som ett statiskt tillstånd till oberoende som en social och professionell praktik. Tvärt emot vad tidigare forskning mestadels framfört framstår inte internrevisorer som passiva mottagare av organisatoriska villkor (Roussy & Perron, 2018) utan som aktiva aktörer, som genom sitt handlande producerar, försvarar och förstärker det egna oberoendet, rollen och dess värde.

REFERENSER

- Abbott, L.J., Parker, S. & Peters, G.F. (2010), "Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities", *Accounting Horizons*, Vol. 24 No. 1, pp. 1-24, doi: 10.2308/acch.2010.24.1.1.
- Ahmad, Z. & Taylor, D. (2009), "Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 9, pp. 899-925, doi: 10.1108/02686900910994827.
- Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B. & Ratzinger-Sakel, N.V.S. (2021), "Coordination challenges in implementing the three lines of defense model", *International Journal of Auditing*, Vol. 25 No. 1, pp. 59-74, doi: 10.1111/ijau.12201.
- Behrend, J. & Eulerich, M. (2019), "The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926-2016)", *Accounting History Review*, Vol. 29 No. 1, pp. 103-139, doi: 10.1080/21552851.2019.1606721.
- Brivot, M., Roussy, M. & Gendron, Y. (2024), "The riskification of internal auditors' ethical deliberation: an emerging third logic between norms and values?", *Journal of Business Ethics*, Vol. 193 No. 3, pp. 691-712, doi: 10.1007/s10551-023-05575-x.
- Chambers, A. D. and Odar, M. (2015), "A new vision for internal audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp. 34-55, doi: [10.1108/MAJ-08-2014-1073](https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073).
- D'Onza, G., Selim, G.M., Melville, R. & Allegrini, M. (2015), "A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value", *International Journal of Auditing*, Vol. 19 No. 3, pp. 182-194, doi: 10.1111/ijau.12048.
- Eklöv Alander, G. (2023), "Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 36 No. 9, pp. 108-134, doi: 10.1108/AAAJ-08-2019-4137.

- Eklöv Alander G, Holmgren Caicedo M (2026), "Internal auditors' independence tactics: defending the third line in Swedish public sector agencies". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 39 No. 9 pp. 215–240, doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2024-6866>
- Eulerich, M., Kremin, J., Saunders, K.K. & Wood, D.A. (2021), "Internal audit stigma impairs internal audit outcomes", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 19 No. 1, pp. 257-271, doi: 10.22495/cocv19i1siart4.
- Everett, J. & Tremblay, M.-S. (2014), "Ethics and internal audit: moral will and moral skill in a heteronomous field", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25 No. 3, pp. 181-196, doi: 10.1016/j.cpa.2013.10.002.
- Fazli Aghghaleh, S., Muhammaddun Mohamed, Z. and Ahmad, A. (2014), "The Effects of Personal and Organizational Factors on Role Ambiguity amongst Internal Auditors", *International Journal of Auditing* Vol. 18, No. 2, pp. 105–114, doi: 10.1111/ijau.12015.
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z. & Slack, R. (2017), "Watchdogs, helpers or protectors? – internal auditing in Malaysian local government", *Accounting Forum*, Vol. 41 No. 4, pp. 375-389, doi: 10.1016/j.accfor.2017.10.001.
- GIAS (2024). *Globala standarder för internrevision*. The Institute of Internal Auditors, Inc (IIA).
- Gustafsson Nordin, I.G. (2023), "Narratives of internal audit: the Sisyphean work of becoming independent", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 94, 102448, doi: 10.1016/j.cpa.2022.102448.
- IIA (2013) IIA Position Paper: The three Lines of Defense in effective Risk Management & Control. The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs, Florida.
- IIA (2020a). Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF). [Hämtad 2020-12-29] <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-&-Guidance-IPPF.aspx>
- IIA (2020b). How internal audit works with the audit committee. IIA Technical Guidance, Audit committees. [Hämtad 2020-12-29] <https://www.ii.org.uk/resources/audit-committees/how-internal-audit-works-with-the-audit-committee/>
- IIA (2020c). *The IIA's Three Lines Model. An update of the Three Lines of Defense*. The Institute of Internal Auditors, Inc. July.
- IIA (2024). *Globala standarder för internrevision [Global Internal Audit Standards - GIAS]*. Svensk översättning. The Institute of Internal Auditors.
- Lenz, R. & Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33, doi: 10.1108/MAJ-08-2014-1072.
- Lenz, R. & Sarens, G. (2012), "Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 No. 6, pp. 532-549, doi: 10.1108/02686901211236382.

- Mihret, D.G. & Grant, B. (2017), "The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30 No. 3, pp. 699-719, doi: 10.1108/AAAJ-10-2012-1134.
- Nickell, E.B. & Roberts, R.W. (2014), "Organisational legitimacy, conflict, and hypocrite: an alternative view of the role of internal auditing", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25 No. 3, pp. 217-221, doi: 10.1016/j.cpa.2013.10.005.
- Page, M. and Spira, L. (2005), "Ethical codes, independence and the conservation of ambiguity", *Business Ethics: A European Review*, Vol. 14, No. 3, pp. 301-316, doi: [10.1111/j.1467-8608.2005.00411.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-8608.2005.00411.x).
- Pickering, A. (1995), *The Mangle of Practice: Time, Agency and Science*, University of Chicago Press.
- Roussy, M. (2013), "Internal auditors' roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24 Nos 7-8, pp. 550-571, doi: 10.1016/j.cpa.2013.08.004.
- Roussy, M. (2015), "Welcome to the day-to-day of internal auditors, how do they cope with conflicts?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34 No. 2, pp. 237-264, doi: 10.2308/ajpt-50904.
- Roussy, M. & Perron, A. (2018). New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *Accounting Perspectives*, 17(3): 345–385.
- Roussy, M. & Perron, A. (2018), "New perspectives in internal audit research: a structured literature review", *Accounting Perspectives*, Vol. 17 No. 3, pp. 345-385, doi: 10.1111/1911-3838.12180.
- Roussy, M. & Rodrigue, M. (2018), "Internal audit: is the 'third line of defense' effective as a form of governance? An exploratory study of the impression management techniques chief audit executives use in their annual accountability to the audit committee", *Journal of Business Ethics*, Vol. 151 No. 3, pp. 853-869, doi: 10.1007/s10551-016-3263-y.
- Santonastaso, R., Macchioni, R. & Zagaria, C. (2023), "The conceptual structure of internal audit research: a bibliometric analysis during 1991-2020", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 20 No. 2, pp. 34-48, doi: 10.22495/cocv20i2art3.
- SFS. (2006). Internrevisionsförrättning (2006:1228), Sveriges riksdag, Stockholm.
- SFS. (2007). Myndighetsförrättning (2007:515). Sveriges riksdag, Stockholm.
- Sinha, V.K., Arena, M. & Schiehl, E. (2025), "Discretion in the governance work of internal auditors: interplay between institutional complexity and organizational embeddedness", *British Journal of Management*, Vol. 36 No. 2, pp. 686-706, doi: 10.1111/1467-8551.12865.
- Statkontoret. (2014). Myndigheternas ledningsformer: En kartläggning och analys (Rapport 2014:4). statkontoret.se.
- Van Peursem, K.A. (2005), "Conversations with internal auditors: the power of ambiguity", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 5, pp. 489-512, doi: 10.1108/02686900510598849.

Internrevisionens röst – om advocacy, dialog och påverkan

Urban Eklund, Anders Thunholm, Ove Johansson, Ann-Katrin Harringer,
Dannila Jabbo, Desirée Nordqvist, Fredrik Berglund,
Kristoffer Lundqvist, Marie Olsson

ADVOCACY OCH INTERNREVISIONEN

Varför advocacy?

Internrevisionens roll och förutsättningar har utvecklats över tid. Professionen har etablerats i allt fler verksamheter samtidigt som förväntningarna på internrevisionens bidrag till styrning, riskhantering och kontroll har förändrats. Att internrevisionen finns och har en definierad roll innebär däremot inte att dess uppdrag, arbetssätt och värde alltid är väl förstådda.

Här fyller advocacy en viktig funktion. Det handlar om att öka förståelsen för internrevisionens uppdrag och värde, men också om att föra fram internrevisionens kunskap och erfarenheter i frågor som påverkar dess förutsättningar. Advocacy skapar därmed en länk mellan professionen och dess omvärld.

Advocacy kan ta sig olika uttryck. Det kan handla om att kommunicera vad internrevision är, föra dialog med beslutsfattare, normgivare och andra intressenter eller bidra med professionens perspektiv när regelverk och andra förutsättningar utvecklas. Arbetet kan bedrivas internationellt, nationellt eller i mötet med enskilda organisationer och aktörer.

Samtidigt väcker advocacy frågor om såväl inriktning som legitimitet. Vad bör professionen försöka påverka och vems intressen företräds när den gör det? Professionens, medlemmarnas och de verksamheter där internrevisorerna verkar kan sammanfalla med ett bredare samhällsintresse - men det kan inte tas för givet.

75-årsjubileet ger anledning att både blicka tillbaka på hur advocacy har vuxit fram och reflektera över dess fortsatta utveckling. I kapitlet följer vi därför advocacy från dess utveckling inom IIA till hur den i dag tar sig uttryck i staten och den finansiella sektorn. Avslutningsvis lyfter vi blicken mot framtiden och några av de möjligheter och utmaningar som professionens advocacyarbete står inför.

IIA Sveriges advocacykommitté

IIA Sveriges advocacyarbete bedrivs bland annat genom advocacykommittén. Kommitténs uppgift är att bidra till ökad kunskap om och förståelse för internrevisionens uppdrag, roll och värde samt stärka professionens relationer med relevanta intressenter.

Arbetet bedrivs på olika sätt och riktar sig till olika målgrupper. Genom IIA Sveriges webbplats sprids kunskap om internrevision och dess roll. Samtidigt arbetar kommittén uppsökande genom möten och dialog. Styrelser är en viktig målgrupp, eftersom deras förståelse för internrevision har stor betydelse för funktionens förutsättningar att verka. Studenter är en annan: genom kontakter med universitet och studenter kan IIA Sverige både öka kännedom om yrket och väcka intresse

för internrevision som karriärväg. Även remissarbete och andra former av medverkan i frågor som påverkar professionens förutsättningar är delar av advocacyarbetet.

Kommitténs arbete är därmed både kommunikativ och relationsskapande. Genom att föra ut professionens perspektiv och samtidigt fånga upp omvärldens förväntningar och behov kan advocacy bidra till ökad förståelse mellan internrevision och dess intressenter.

Advocacy inom IIA Global

Advocacy är inte enbart en nationell angelägenhet. IIA Global bedriver ett omfattande arbete för att stärka förståelsen för internrevision och påverka de förutsättningarna under professionen verkar. Gemensamma standarder, vägledning och ställningstaganden ger samtidigt de nationella instituten en grund för sitt advocacyarbete.

IIA Global beskriver advocacy som ett arbete som ska bedrivas i *"the best interest of the public, the internal audit profession, The IIA, our institutes, and our members"*. Formuleringen visar bredden i ambitionen. Advocacy handlar både om professionens och dess medlemmars förutsättningar, och det värde internrevisionen kan bidra med för organisationer och samhället.

En viktig del av arbetet är IIA Globals *Global Public Policy Position Paper*¹. Det utgör ett ramverk för nationella institut i frågor som rör professionens rättsliga och regulatoriska förutsättningar, och kan användas som stöd i dialogen med beslutsfattare och andra intressenter.

Samtidigt verkar internrevision under skilda rättsliga, institutionella och kulturella förutsättningar. Globala utgångspunkter behöver därför kunna omsättas utifrån nationella förhållanden. Relationen mellan professionens gemensamma ambitioner och de miljöer där internrevisionen faktiskt bedrivs blir därmed en viktig del av advocacyarbetet.

Framväxten av advocacy - från en främmande profession till en gemensam röst

När IIA bildades 1941 var internrevision en betydligt mindre etablerad profession än i dag. Ett naturligt inslag i det tidiga advocacyarbetet var därför att skapa förståelse för vad internrevision var och vilken roll professionen kunde fylla.

I takt med att internrevisionen etablerats och professionaliserats har också advocacy förändrats. Utvecklingen av gemensamma standarder, certifieringar och yrkesmässiga principer har bidragit till att tydligare definiera professionen och skapat bättre förutsättningar för att kommunicera dess uppgift och värde. Från att i hög grad handlat om att förklara en relativt okänd funktion har advocacy alltmer kommit att omfatta frågor om hur internrevisionens roll och förutsättningar kan utvecklas.

Det innebär inte att behovet av att förklara internrevision har försvunnit. En stor del av advocacy sker fortfarande i den dagliga dialogen med styrelser, ledningar, myndigheter, andra professioner och övriga intressenter. Förståelsen för internrevisionens uppdrag kan variera även där funktionen sedan länge är etablerad.

Utvecklingen har samtidigt skapat bättre möjligheter för professionen att tala med en gemensam röst. Det ger större möjlighet att bidra till diskussioner om frågor som påverkar internrevisionen,

¹ IIA. (2024). *IIA Global Public Policy Position Paper: A Legal, Regulatory, and Policy Framework for the Internal Audit Profession*. Institute of Internal Auditors.
<https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2024/ii-a-global-public-policy-position-paper/>

men väcker också frågor om vad professionen bör försöka påverka och vilka intressen den då företräder. Hur dessa frågor tar sig uttryck beror i hög grad på det sammanhang där internrevisionen verkar. I det följande belyses detta utifrån två perspektiv - staten och den finansiella sektorn.

VÄRDET AV OCH UTMANINGAR MED ADVOCACY I OLIKA SAMHÄLLS- OCH VERKSAMHETSPERSPEKTIV

Advocacy ur ett statligt perspektiv

Att bidra till internrevisionens förutsättningar

Internrevisionen har sedan länge en etablerad och reglerad roll i staten. Det innebär emellertid inte att förståelsen för professionens uppdrag, arbetssätt och värde är given eller att förutsättningarna är statiska. Dessa formas inte heller enbart inom den enskilda myndigheten. Regelverk, vägledning och bedömningar från aktörer på central nivå kan få betydelse för internrevisionen i staten som helhet. Det skapar ett tydligt värde av kontinuerlig dialog med professionen och dess omvärld.

Behovet av sådan dialog förstärks när statlig styrning blir mer samverkansberoende och inriktad mot resultat och effekter. Myndigheters måluppfyllelse påverkas ofta av aktörer utanför den egna organisationen, vilket innebär att ansvar, rådighet och risker kan vara fördelade mellan flera aktörer. För advocacyarbetet ökar därmed betydelsen av att professionens erfarenheter av dessa styrförutsättningar tas till vara i utvecklingen av regelverk, vägledning och professionell praxis.

Statskontoret, tidigare Ekonomistyrningsverket (ESV), har här en central roll. Myndigheten ansvarar för att utveckla, förvalta och samordna den statliga internrevisionen och för att utveckla och förvalta intern styrning och kontroll. I uppdraget ingår bland annat att meddela föreskrifter och allmänna råd, ge stöd till myndigheterna samt följa upp området och lämna en samlad redovisning till regeringen. Statskontoret är därmed en viktig mottagare av professionens kunskap och erfarenheter, samtidigt som myndigheten har ett eget och från professionen skilt uppdrag.

Dialogen har en lång historia. Representanter från myndigheter deltog genom ESV:s råd för internrevision bland annat i arbetet med att ta fram internrevisionsförordningen. Genom åren har dialogen fortsatt, såväl genom IIA Sverige som genom enskilda myndigheter, bland annat om regelverkets tillämpning och synen på internrevision. Genom att erfarenheter från den praktiska tillämpningen förs in i diskussioner kan statens regelverk, praxis och stöd utvecklas med bättre förståelse för de förhållanden under vilka internrevisionen faktiskt bedrivs.

Ett exempel är införandet av globala standarder för internrevision. Statskontoret har identifierat ett behov av att följa hur de nya standarderna påverkar genomförandet av internrevision i svensk statsförvaltning. Professionen kan bidra med kunskap om standarderna och erfarenheter från deras praktiska tillämpning, medan Statskontoret har att förhålla detta till de rättsliga förutsättningar som gäller för svenska myndigheter. Advocacy kan här fungera som en brygga mellan professionens internationella utveckling och den svenska statsförvaltningens särskilda förutsättningar.

När statlig styrning i högre grad inriktas mot resultat och effekter, samtidigt som många uppgifter är komplexa och samverkansberoende, aktualiseras vilka arbetssätt och kompetenser internrevisionen behöver för att fullgöra sitt uppdrag. Professionen kan bidra med erfarenheter av hur riskanalyser och granskningar kan hantera systemberoenden, målkonflikter och begränsad organisatorisk rådhhet. Advocacy innebär däremot inte att professionen tar ställning till politiska mål eller övertar myndighetsledningens styransvar, utan att den synliggör vilka konsekvenser olika styrförutsättningar får för en oberoende och ändamålsenlig internrevision.

Dialog som verktyg

Behovet av dialog gäller också andra aktörer som påverkar synen på internrevision. När Riksrevisionen för ett antal år sedan granskade internrevision vid statliga myndigheter väckte delar av granskningens bedömningar och rekommendationer synpunkter inom professionen. IIA Sverige tog då initiativ till dialog med Riksrevisionen och Finansdepartementet för att föra fram professionens perspektiv och diskutera slutsatsernas innebörd. IIA Sverige och representanter från myndigheter har senare också tagit initiativ till dialog med Riksrevisionens om möjligheterna till ökad samverkan och ömsesidig förståelse för respektive roll.

Advocacy sker samtidigt ofta i mindre formella former. Medverkan av erfarna internrevisorer i utbildningar för nya internrevisorer i staten har gett möjlighet att komplettera regelverk och metodik med erfarenhet från det praktiska granskningsarbetet. Medverkan i Riksrevisionens utbildning av revisorer har på motsvarande sätt bidragit till förståelsen för internrevisionens uppdrag och arbetssätt.

Även professionens nätverk är viktiga arenor. IIA Sveriges olika nätverk, såsom det offentliga nätverket, nätverket för ensamrevisorer (SIRIS) och totalförsvarsnätverket skapar forum för frågor om internrevisionens utveckling, roll och värde. Genom att involvera företrädare för myndigheter, forskning och andra experter skapas möten mellan professionen och dess omvärld. Advocacy blir på så sätt inte enbart att kommunicera ett budskap, utan också att lyssna, utbyta erfarenhet och bygga en ömsesidig förståelse.

En mer komplex styrmiljö ställer också högre krav på internrevisionens kompetens och metodutveckling. Förmåga att analysera komplexa beroenden, föra kvalificerad dialog med ledningen och omsätta granskningsresultat i beslutsrelevanta insikter blir därmed centrala frågor för professionens fortsatta utveckling. Advocacy kan här bidra till att synliggöra dessa behov och stödja en utveckling där internrevisionen kombinerar oberoende granskning med kvalificerad rådgivning, utan att överta ledningens ansvar.

Legitimitet och gemensam röst

Advocacy i staten rymmer också utmaningar. IIA Sverige företräder en profession och har ett legitimt intresse att verka för goda förutsättningar för denna. Om advocacy främst uppfattas som ett försvar av professionens ställning finns däremot en risk att trovärdigheten försvagas. Professionens ståndpunkter behöver därför kunna knytas till hur internrevisionen kan bidra till myndigheternas verksamhet och ytterst till en väl fungerande statlig förvaltning.

Det ställer också krav på respekt för olika roller. Professionen kan bidra med kunskap om standarder, yrkesmässig praxis och erfarenheter från den praktiska tillämpningen. Statskontoret, Riksrevisionen, regeringen och andra aktörer har sina respektive uppdrag och perspektiv. Advocacy blir som mest värdefull när dessa perspektiv kan mötas utan att rollerna sammanblandas.

I den statliga kontexten finns anledning att skilja mellan IIA Sveriges och de enskilda internrevisionschefernas roller. IIA Sverige kan samla erfarenheter, skapa arenor för dialog och företräda professionen i frågor där det finns en tillräckligt förankrad gemensam ståndpunkt. Internrevisionscheferna har genom sitt ansvar för internrevisionens genomförande en särskild tillämpningsnära kunskap om hur regelverk och professionell praxis fungerar i praktiken. Den erfarenheten ger ett viktigt bidrag i dialogen om tillämpning, utvecklingsbehov och internrevisionens förutsättningar, men innebär inte att en internrevisionschef utan särskilt mandat företräder professionen som helhet eller myndigheten.

En ytterligare utmaning är ambitionen att tala med en gemensam röst. Staten är inte homogen. Myndigheter skiljer sig åt i fråga om uppdrag, storlek, riskbild och organisering. Internrevisioner i staten verkar därför under olika förutsättningar. Inte heller professionens uppfattningar behöver sammanfalla i alla frågor. IIA Sverige utgör en värdefull plattform för dialog om regelverk och praxis och bilda gemensamma ståndpunkter i många frågor.

Advocacy i staten handlar mot denna bakgrund mindre om att argumentera för internrevisionens existens och mer om att bidra till att dess uppdrag förstås och att professionens kunskap och erfarenheter tas till vara när dess förutsättningar utvecklas.

Advocacy ur den finansiella sektorns perspektiv

Advocacy i en starkt reglerad miljö

Den finansiella sektorn präglas av en omfattande reglering, hög komplexitet i verksamheterna samt betydande risker som kan få allvarliga konsekvenser långt utanför de enskilda organisationerna. Banker, försäkringsföretag och andra finansiella verksamheter står därför under omfattande tillsyn, där regelverken också ställer specifika krav på internrevision. Det har bidragit till att internrevisionen är en etablerad funktion med tydlig ställning. Samtidigt påverkar de externa kraven i hög grad funktionens förutsättningar att arbeta effektivt och skapa mervärde för organisationen.

I den finansiella sektorn har advocacyarbetet därför en delvis annan utgångspunkt än i verksamheter där internrevisionens roll är mindre reglerad. Det primära behovet handlar inte om att etablera internrevisionen som funktion, utan om att skapa förståelse för dess roll och de förutsättningar som krävs för att uppdraget ska kunna fullgöras på ett effektivt sätt. Det gäller inte minst balansen mellan regulatoriska krav och internrevisionens riskbaserade arbetssätt.

Tillsynsmyndigheter ställer krav på att internrevision regelbundet granskar specifika riskområden, vilket är motiverat utifrån tillsynens perspektiv. Samtidigt innebär sådana krav att resurser regelbundet på förhand reserveras för dessa områden. Det kan begränsa utrymmet för insatser inom de riskområden som internrevisionen själv bedömer som prioriterade, exempelvis organisationens mest väsentliga eller framväxande risker. Advocacy kan här bidra till att synliggöra sådana konsekvenser, och därmed skapa utrymme för en diskussion om hur tillsynens behov kan förenas med internrevisionens oberoende och riskbaserade uppdrag.

Remissarbete som påverkansvägar

I den finansiella miljö där regelverk och tillsyn har stor betydelse blir dialog och informationsutbyte med normgivare och tillsynsmyndigheter en naturlig och viktig del av advocacyarbetet. Flera myndigheter reglerar i dag den finansiella marknaden i Sverige, med Finansinspektionen som en central aktör, samtidigt som en betydande del av regelutvecklingen sker på europeisk och internationell nivå. För professionen innebär det att relevanta frågor behöver bevakas, diskuteras och remitteras såväl nationellt som genom de europeiska och

internationella strukturer där IIA verkar, liksom genom enskilda finansiella bolag via sina nätverk och strukturer.

Remissarbetet är en viktig del av detta. Genom att lämna formella synpunkter på förslag till nya och förändrade standarder och regelverk kan IIA Sverige, genom sina kommittéer och andra relevanta sammanslutningar, formulera professionens ståndpunkter, synliggöra konsekvenser för professionens arbete och bidra med erfarenheter från den praktiska tillämpningen. Med god framförhållning och ett aktivt engagemang finns också möjlighet att bidra till regelutveckling innan den slutliga utformningen är fastställd.

För att sådana ståndpunkter ska få tyngd krävs både god kunskap och bred förankring. Branschspecifika nätverk och forum, kommittéer och utskott skapar möjligheter att utbyta erfarenheter och utveckla välgrundade och enade ståndpunkter. Kontinuerlig dialog med tillsynsmyndigheter kan på motsvarande sätt bidra till en långsiktig förståelse för respektive parts uppdrag, perspektiv och behov.

Legitimitet och gränser för påverkan

Den nära kopplingen mellan advocacy och regelutveckling aktualiserar frågan om vilka intressen professionen företräder. Det är legitimt för en profession att verka för goda förutsättningar för att fullgöra sitt uppdrag. Professionens intressen är inte nödvändigtvis identiska med tillsynens, företagens eller det bredare samhällsintresset. Advocacy behöver därför kunna visa på inte bara vad som skapar goda förutsättningar för internrevisionen, utan även varför en viss ståndpunkt bidrar till de värden som internrevisionens uppdrag ytterst syftar till att stärka, som exempelvis god styrning, riskhantering och kontroll.

Gränsen mellan att bidra till regelutvecklingen och att göra anspråk på att definiera den behöver balanseras och vägas noggrant. Normgivare och tillsynsmyndigheter har egna uppdrag och behöver väga internrevisionens perspektiv mot andra intressen och risker. Värdet av advocacy ligger därför inte nödvändigtvis i att professionens ståndpunkt får genomslag, utan också i att dess kunskap och erfarenheter finns representerade när sådana avvägningar görs.

Advocacy inom den finansiella sektorn handlar därmed om en balans mellan inflytande och legitimitet. Professionen behöver kunna föra fram de förutsättningar som krävs för en effektiv och oberoende internrevision, samtidigt som dessa behöver kunna motiveras utifrån ett värde som sträcker sig bortom professionens egen ställning.

ADVOCACY I FRAMTIDEN – MÖJLIGHETER OCH UTMANINGAR

Internrevisionen i ett föränderligt landskap

Internrevisionen verkar i ett landskap som förändras snabbt. Nya risker, teknisk utveckling, ökade regulatoriska krav och förändrade förväntningar påverkar såväl verksamheterna som internrevisionens uppdrag. Samtidigt ger gemensamma standarder och principer en tydligare grund för att beskriva vad professionen står för och vilket värde den kan bidra med.

En gemensam professionell grund innebär emellertid inte att advocacy kan bedrivas efter en gemensam mall. Som de statliga och finansiella perspektiven visar skiljer sig regelverk, institutionella strukturer, intresser och förståelsen för internrevision åt. Advocacy behöver därför förena ett tydligt professionellt budskap med förståelsen för den kontext där dialogen förs.

Samtidigt behöver advocacy följa professionens egen utveckling. Internrevisionen behöver kunna möta förändringar inom områden av betydelse för verksamheterna och samtidigt värna egenskaper som ligger till grund för professionens förtroende – oberoende, objektivitet och integritet.

Att synliggöra hur dessa egenskaper, tillsammans med relevant kompetens, metodutveckling och verksamhetsförståelse, skapar värde i såväl granskning som kvalificerad rådgivning blir därför en viktig del av framtidens advocacy.

Från att förmedla budskap till att skapa dialog

Advocacy har en viktig uppgift i att öka kännedomen om internrevision och förklara professionens uppdrag och värde. De tidigare avsnitten visar samtidigt att advocacy kan fylla en bredare funktion. Genom dialog med normgivare, tillsynsmyndigheter, beslutfattare och andra intressenter kan professionens kunskap och praktiska erfarenheter bidra när internrevisionens förutsättningar utvecklas.

Dialogen kan däremot inte enbart handla om att få andra att förstå professionens perspektiv. Den behöver också ge utrymme för andra perspektiv och för de behov och avvägningar som andra aktörer behöver hantera. Advocacy blir därmed ett ömsesidigt utbyte där professionen kan påverka och utvecklas i mötet med sin omvärld.

Mellan professionsintresse och allmänintresse

En grundläggande fråga är vilket intresse advocacy ytterst ska tjäna. IIA beskriver advocacy som ett arbete för allmänhetens, professionens, IIA:s, de nationella institutens och medlemmarnas bästa – för att stärka förståelsen för internrevision och påverka de förutsättningarna under professionen verkar. Dessa intressen kan ofta sammanfalla, men det är inte självklart att det alltid gör det.

Det finns därför skäl att skilja mellan att företräda professionens legitima intressen och att utgå från att det som stärker professionen eller IIA:s ställning också ligger i allmänhetens intresse. När professionen exempelvis lämnar synpunkter på reglering eller andra förutsättningar för internrevision behöver argumentationen kunna visa inte bara vad som är bra för professionen, utan vilket bredare värde en viss ståndpunkt kan bidra till.

Det är också en fråga om trovärdighet. En profession vars legitimitet bygger på oberoende, objektivitet och integritet behöver också vara tydlig med vilka intressen den företräder, med vilket mandat och på vilka grunder den försöker påverka. Framtidens advocacy handlar därför kanske mindre om att göra internrevisionens röst starkare och mer om att göra den relevant – genom att bidra med kunskap och perspektiv som skapar värde även utanför den egna professionen.

The Efficient Internal Audit Function

Emma Lindell

INTRODUCTION

Internal audit functions today operate in an environment shaped by rapid digitalisation, shifting risk profiles, and rising expectations from boards, regulators, and stakeholders. Traditional audit models—built on annual planning, sequential workflows, and heavy documentation—sometimes struggle to keep pace with this level of change. As a result, there are audit functions exploring new ways of working that increase adaptability, reduce waste, and deliver insights earlier.

Lean and Agile offer two complementary philosophies that address these challenges. Lean focuses on eliminating non value adding activities and creating predictable, high-quality processes. Agile emphasises flow, collaboration, and iterative delivery of insights. Six sigma, in turn, is a set of quantitative tools and methods used to minimise errors in processes, which, in combination with a Lean culture, can be referred to as Lean Sigma. While neither Lean Sigma or Agile are mandated by the Global Internal Audit Standards (GIAS), they both align naturally with the Standards' emphasis on efficiency, risk-based prioritisation, and timely communication.

My own journey into Lean Sigma began 2008 in London, at the then global insurer RSA's group headquarters, where I helped implement a global Lean programme across the group. That experience fundamentally changed how I view the world around me. Once you start seeing waste, you cannot unsee it—and efficiency becomes a mindset. After my Lean certification, I spent some years leading Lean projects in Trygg Hansa's Commercial sales channels, where I saw firsthand how Lean culture empowers people to improve the processes they operate in, supported by data driven Six Sigma tools that focus attention on what truly matters.

Some years later, when I joined internal audit and experienced an Agile audit function, the connection between Lean Sigma and Agile became clear. Both philosophies strengthen each other when applied thoughtfully.

This paper brings together those experiences, external research, and practical examples to explore how Lean Sigma and Agile can be combined to create a modern, efficient internal audit operating model. The aim is to outline what an efficient audit function could look like—and suggest a way to get there.

EFFICIENCY IN THE GLOBAL INTERNAL AUDIT STANDARDS

Efficiency is woven into the Standards' expectations for performance, quality, and value delivery. The CAE is responsible for managing the internal audit function's resources—including technology—so that auditors have the tools and capabilities needed to deliver high quality, efficient services, and for communicating any resource or efficiency constraints to senior management and the board. Further, Principle 12 of the Global Internal Audit Standards (GIAS) stipulates that:

“The chief audit executive is responsible for ensuring that the internal audit function is continuously seeking improvement. This requires developing measures to assess the

performance of internal audit engagements, internal auditors, and the internal audit function. These measures form the basis for evaluating progress toward performance objectives including continuous improvement.”

The considerations for implementation of Standard 12.2 include among other things metrics related to stakeholder expectations, extent of business unit or organisation conclusions, percentage of internal audit plan completed on time, and financial and operational efficiency.

The GIAS also emphasise a risk-based approach that focuses on the most significant risks, aligns internal audit work with organisational objectives, and adapts to changes in the risk landscape.

Principle 11 of the Standards also stresses timely and effective communication of results and ongoing engagement with stakeholders, which encourages internal audit functions to minimise reporting lag and accelerate the delivery of useful insights.

In practice, efficiency is less about doing more work and more about concentrating effort on the work that matters most.

LEAN

Lean focuses on eliminating non-value adding work (“waste”) and creating a streamlined, predictable, and high-quality process. In internal audit, Lean is particularly powerful because much of the work is knowledge-based and prone to overprocessing.

Standardisation as a Foundation

Standardisation is a cornerstone of Lean. When processes are standardised, they become repeatable, predictable, and less prone to error. For internal audit, this could include utilising AI tools to speed up the creation of standard audit programmes, including templates for planning, standardised test programmes, reusable writing blocks, automated workflows, and reporting templates. Standardisation does not require a large transformation project. Often, the most effective approach is to identify pain points and address them iteratively.

Eliminating Waste

Value of an internal audit function is defined not only by management’s and the board’s expectations but also by regulatory expectations, the Charter, and GIAS. From a Lean perspective, any activity that does not add value is waste and should be eliminated.

Waste comes in the forms of:

1. **Overproduction** - Producing more, earlier, or faster than is needed. This is considered the worst waste because it drives many of the others. In internal audit, overproduction can come in the form of auditing areas that are not motivated by risk or otherwise mandatory by regulatory requirements.
2. **Waiting** - Idle time when people, information, materials, or equipment are not ready. Any pause in flow is waste. Common examples are waiting for data, waiting to get time in auditees’ calendars, and waiting for managers’ signoffs.
3. **Transport** - Unnecessary movement of materials, products, or information between locations. Passing audit files back and forth between auditors, reviewers, and managers

due to unclear ownership or fragmented workflows, moving evidence across multiple systems instead of direct integration, travelling between sites for interviews that could be done virtually, are all examples of transport waste.

4. **Overprocessing** - Doing more work than required—extra steps, higher precision than needed, redundant approvals, unnecessary controls. Also, gold plating (doing more than what is expected on one own's initiative) or scope creep (letting stakeholders increase the scope after it is agreed) are common overprocessing aspects in internal auditing.
5. **Inventory** - Excess materials, WIP (work in progress), or information waiting to be processed. For example, asking for more materials from auditees than is required to answer the questions in scope of the audit will increase the work for auditees as well as for auditors who must assess it.
6. **Motion** - Movement waste refers to inefficient physical or digital motions inside a single process step—e.g., searching, clicking, navigating, or physically moving around. This renders higher cognitive load, slower task execution, and increased error risk.

Motion waste is often caused by poor layout or process design. This can e.g. be an audit software with a poor user interface, requiring more clicks and time than necessary, searching through multiple folders or drives for the right version of a file, or manually re-entering data into templates instead of using automation. Repetitive manual checks (e.g., scrolling through long spreadsheets) instead of using filters or scripts are also common.

7. **Defects** - Errors, rework, corrections, missing information, or anything that requires fixing. Often this is a result of poor training, poor templates, or unclear methodology.
8. **Unused Talent / Underutilised Skills** - Failing to use people's capabilities, creativity, and problem-solving skills. This can be a result of poor leadership or unawareness between colleagues of what capabilities there are in the team/s. In cultures where talking about one's strengths or competencies is not socially acceptable, the risk might be more prominent.

Kaizen

Kaizen is a key principle in Lean. It means continuous improvement, and for internal audit it can be used for e.g. reducing cycle time, improving quality, increasing stakeholder value, building a culture of learning, strengthening team capabilities, and reducing stress in the teams by removing friction and waste.

A practical Lean technique I encountered at Trygg-Hansa is the creation of “bonkers lists”—lists of activities auditors find frustrating or pointless. Auditors usually know where inefficiencies lie and often know how to fix them if given the authority. Reviewing and updating these lists regularly reinforces a culture of continuous improvement.

LEAN SIGMA

Six sigma is a data driven approach to process improvement. While “pure” six sigma is a very quantitative method, there are some basic but powerful philosophies and tools that can be selected and used together with a Lean culture. In my experience, tools that work well are DMAIC, and tools for data analysis. DMAIC stands for Define, Measure, Analyse, Improve, & Control and is an approach to choosing the right things in the process to improve, and then making sure they are improved, maintained, and continuously improved.

Mixing data analytics tools and Lean culture can be referred to as Lean Sigma.

AGILE

While Agile is most known for its application in software development, its principles can be used in other areas. The original “Manifesto for Software Development” from software developers, created in 2001, states that:

We are uncovering better ways of developing
software by doing it and helping others do it.
Through this work we have come to value:

Individuals and interactions over processes and tools
Working software over comprehensive documentation
Customer collaboration over contract negotiation
Responding to change over following a plan

That is, while there is value in the items on
the right, we value the items on the left more.

As the manifesto adds, all these areas have value, but the agile framework prioritises the ones on the left side of this guidepost paragraph over those on the right. So, instead of rigidly following an A-Z process of documentation and planning and then fully completing development before testing, the agile framework is more flexible. There can be testing, input, and changes made along the way.

“Working software is the primary measure of progress” is one of the principles of the Agile Manifesto.

So, what does this all mean for internal auditors? An agile audit framework follows a similar philosophy to that of agile software development, with the difference being that instead of aiming for working software, the end goal of agile auditing is to have a timely audit plan that’s executed collaboratively to help everyone get more from audits in a timely manner.

Like with other forms of agile, an agile audit framework often involves short periods of dedicated work, known as sprints, which last a few weeks. During these sprints, audit teams go through all the stages from planning through to presenting results. Audit teams then conduct review periods before starting the next sprints. (Wolters Kluvers, 2021)

Agile is not about speed for its own sake; it is about flow, adaptability, and early delivery of insights.

- A rolling planning ensures the audit plan reflects the most current risk landscape.

- Sprint-based execution creates short cycles of focused work and rapid insight generation.
- Continuous stakeholder dialogue reduces misunderstandings and rework.
- Incremental reporting prevents value decay caused by long reporting cycles.

Agile shifts internal audit from a batch-processing model to a flow-based model, where insights are delivered continuously rather than at the end of the engagement.

My Own Experience of Agile Auditing

When my own career took me to internal audit, we did not talk much about Lean or efficiency. But when I got back from my first parental leave back in 2016, something had changed. A new Group Chief Audit Executive had taken over and started the implementation of an Agile audit function. This was driven by a public scandal in RSA's Irish business, which highlighted that internal audit is judged by what it misses, not what it finds.

RSA was also undergoing rapid change with digitalisation, robotics, and big data—creating new risk profiles. In that situation, internal audit needed to get ahead of the business, not follow it. The board asked us not to tell them what house is on fire, but what house might catch fire next. Cost pressures in the company required double digit reductions, forcing innovation as consultants or increased headcount were out of the question. (Pritchett, 2017)

It was a very interesting journey. I got to learn how 6-months rolling planning replaced static annual plans. Audit teams became self-forming and cross functional, even internationally, working “As One” audit team. We introduced daily stand-ups, retrospectives drove continuous improvement, and postmortems helped us learn from external events and risk incidents. Audit teams were referred to as “squads”, and we worked across regions in “bridges” to develop the agile way of working together. An Agile Coach joined the audit function, to coach help us on the way.

Stand-ups

Daily stand-ups in the audit teams were rolled out across all internal audit functions in the group. Each audit team would have 10 minutes a day when they got together (preferably standing up) where they discussed the audit. The standing agenda was “What have we done since yesterday?”, “What will we do until tomorrow?”, and “Do we need any support?”. If any discussions needed more time, that discussion was deferred to a different meeting. Admittedly, stand-ups did not become daily over time in all regions, when teams sat next to each other and communicated continuously anyway. But we kept the stand-up frequency to at least twice a week for a long time. Personally, I still prefer this way of working with my auditors to keep close to what they are doing and maintain momentum in each audit.

Retrospectives

After each audit, the team would get together to do a retrospective of the audit. The aim was to learn from both successes and things that didn't go as well. The two questions for the retrospective were “What Went Well” (WWW) and “Even Better If...” (EBI). Focusing on WWW more than on EBI builds positivity and confidence in the teams and increases the likelihood that successes are repeated and shared.

Postmortems

Postmortems were tough but great learnings. Each time a serious incident occurred in one part of the organisation, the audit team gathered to understand what had gone wrong. We asked

ourselves what internal audit had done in the area, if we had raised findings, missed something, or if there was anything we could have foreseen. Could something similar occur in another part of the group? Do we need to change the audit plan? This built accountability and business acumen.

EFFICIENCY BY MIXING LEAN SIGMA WITH AN AGILE MINDSET

How Agile and Lean Sigma Enable Efficiency

An internal audit function that blends Agile and Lean Sigma principles does not simply “work faster.” It operates differently.

Agile brings iterative sprints, rolling planning, continuous risk reassessment, real time collaboration, and incremental reporting. Lean contributes with waste elimination, streamlined workflows, focus on value and standardisation. Data driven decisions are introduced through Six Sigma. Both Agile and Lean also promote flow over batch, Minimum Viable Assurance, and reduced documentation. Joined together, they create a system that is both adaptive and disciplined.

Lean introduces waste identification, continuous improvement, and increase in efficiency by focusing the team’s efforts on what creates value. Audit processes and tools become standardised, and Six sigma tools help data driven decision-making and prioritisation of process improvements that make the biggest impact.

A fully Agile target operating mode (TOM) generally replaces the annual plan with rolling, risk-based planning, frequent reprioritisation, and transparent trade-off discussions with the audit committee. An Agile team is cross-functional, collaborative, self-organising, stable, and dedicated to one audit at a time.

The audit is flow-based on just-in-time planning, sprint-based execution, immediate validation of findings, incremental insights, and continuous follow up.

Minimum Viable Assurance (MVA) can be described as a philosophy where auditors focus on the highest risks and its key controls, collect necessary evidence, and without overprocessing, continuously engage with the stakeholders. Stakeholders can address findings directly without waiting for a report, and reports become well anchored with the auditees.

Studies

In 2019, KPMG Netherlands facilitated three round-table sessions on Agile auditing. (KPMG, 2020). These sessions were focused on sharing best practices and challenges around this theme. In addition, there was focus on ‘having an open conversation about the application of Agile methods in audits. The key takeaways from these conferences were:

- Short cycles and continuous evaluation are essential in applying the Agile method.
- For more frequent interactions with the auditee, you also need courage as an internal audit function (IAF).
- Although the implementation differs, an audit remains an audit, in other words it remains important to continue to pay attention to formal documentation and the IIA Standards.

— Use experts who can translate between the Agile principles and internal audit. In addition, the sessions showed the maturity levels of implementing Agile principles vary between the IAFs.

The March 2023 Agile Internal Audit (KPMG’s Creative Services, 2023) paper positions Agile as a response to rapidly changing risks, rising stakeholder expectations, and the need for faster, more adaptive assurance. It emphasises that Agile is not a process, but a mindset built on iterative delivery, transparency, and continuous reprioritisation. Instead of heavy upfront planning, Agile audit teams work in short sprints, break work into stories, and deliver incremental insights throughout the audit. This approach improves speed, relevance, and stakeholder engagement, while reducing unnecessary documentation and rework. The paper also stresses that Agile must be tailored to organisational culture, not implemented as a rigid framework.

Capital One’s Agile journey (Financial Services Audit Center, 2018) illustrates what successful adoption looks like in practice. Their transformation began with rethinking and researching how internal audit could better support a fast-moving digital business. They discovered that traditional audit cycles were too slow and misaligned with the pace of risk. Capital One shifted to a model where teams were empowered to self-organise, focus on value, and continuously refine their approach. They emphasised mindset over mechanics, avoiding the trap of treating Agile as a checklist. Their journey showed that Agile competencies—such as limiting work in progress, collaborating closely with stakeholders, and delivering iteratively—drive performance more effectively than simply adopting ceremonies.

Both the March 2023 paper and Capital One’s experience highlight that Agile succeeds when internal audit embraces cultural change, psychological safety, and continuous improvement. They also show that Agile is not about discarding existing audit standards, but about enhancing them: delivering earlier insights, improving communication, and enabling internal audit to stay aligned with evolving risks. For organisations seeking to modernise their audit function, the combined message is clear: start with mindset, build foundational behaviours, and scale Agile practices gradually to create a more adaptive, value driven internal audit function.

Not many studies have been conducted on audit functions operating with Lean and Agile mindsets. However, Philipp Wilhelm (Wilhelm, 2021) studied one internal audit function which first applied Agile, then a Lean mindset.

The study showed that an agile mindset in internal audit can bring clear advantages, particularly in how it strengthens collaboration, accelerates communication, and embeds continuous improvement into everyday work. The team became more adaptive to changing risks, more transparent in how they organised and prioritised tasks, and more innovative in how they approached assurance. Agile practices also encouraged shared ownership and cross functional teamwork, which enhanced knowledge flow and supported faster, more meaningful insights.

At the same time, the shift to agility introduced notable challenges. Some auditors struggled with the loss of planning certainty and the increased frequency of coordination, and early resistance or change fatigue.

The study also showed that agile adoption depends heavily on committed leadership, and without it the model can quickly erode or revert to traditional methods. The approach also demands significant training and a mindset shift that not all team members find comfortable. Furthermore, when Lean practices are introduced without care, they can unintentionally weaken the collaborative behaviours that agile methods rely on. Overall, while an agile mindset can

significantly elevate internal audit's responsiveness and value, it requires the right conditions, leadership, and cultural readiness to succeed sustainably.

Reflections

Taken together, the studies illustrate a consistent pattern: Agile delivers value when teams have clarity, psychological safety, and the ability to focus on what matters most—conditions that Lean helps create. They also show that Agile cannot simply be “installed”; it must be supported by cultural readiness, stable processes, and leadership commitment. These insights reinforce the need for a phased approach where Lean establishes the foundation and Agile builds on it. With this in mind, the following section introduces a Lean–Agile Target Operating Model designed to integrate these principles into a coherent, sustainable way of working for internal audit.

INTRODUCING A WAY TO A LEAN AGILE TARGET OPERATING MODEL

From my experience, there are many benefits from introducing both Agile and Lean Sigma to an internal audit function (here after simply called a “Lean-Agile” audit function). However, “big bang” change requires significant effort, risks change fatigue and is also not in line with an Agile philosophy.

Rather, an Agile way towards simpler and less wasteful, hence more efficient, work processes is the way forward. Audit teams must also be aware of the need for change, desire a change, know how to do the change, and have the ability to implement the required skills and behaviours. The change must then be reinforced to be sustained. This is called the ADKAR (Awareness, Desire, Knowledge, Ability, & Reinforcement) change management model (Prosci, 2026).

Building Awareness and Desire requires a communication strategy targeted at the different stakeholders impacted by the change. In RSA, the burning platform for change was a double-digit savings requirement and a public scandal. Knowledge and Ability require training, tailored to their needs. In RSA, we hired an Agile coach and assigned Agile champions in all regions who got the chance to be certified in Agile methodologies, and were part in developing and tailoring the Agile ceremonies to our needs. Reinforcement requires strong leadership and consistency, follow-up, and ongoing feedback, until the change has been fully integrated into the culture, and onwards. This was driven by a CAE with a clear agenda and purpose.

Strategic Goal

An audit function must define their strategic goal to which they want to change, e.g.:

Develop a self-organising, continuously improving audit function that systematically eliminates process waste to enhance efficiency, quality, and timely delivery of stakeholder value.

This is a strategic goal which aligns with GIAS, as the 2024 Standards mandate that the CAE develops a strategy with strategic objectives and supporting initiatives that drive long term performance. Continuous improvement is also highlighted as a core expectation of a high performing audit function.

As mentioned above, it is important to perform change management when implementing a new strategy. Ensure that the audit teams are aware of why a “self-organising, continuously improving audit function that systematically eliminates process waste” is important, and that there is a desire to reach the goal.

Supporting initiatives

Supporting initiatives to the strategic objective could be:

Five Steps to Introduce a Lean Sigma Culture in the Audit Function, and Increase Engagement:

- Introduce “Bonkers lists” (as in “what drives us bonkers at work”, a simplified way of introducing waste reduction) and an improvement loop of identifying, prioritising, and implementing the improvement initiatives.
- To maintain the improvement loop: Train auditors in identifying the eight types of waste and encourage them to find ways to reduce them.
- Introduce data driven prioritisation: Quantify the benefits from different improvement suggestions as part of the prioritisation. Relate data points to efficiency, quality, and timeliness of communication to stakeholders.
- Move the mandate to improve the ways of working to the auditors within the frames of the GIAS, and implement ways to share identified improvements with the whole function.
- Share successes: Measure improvements, and communicate within the function as well as to stakeholders.

Adding Agility and Timeliness

- Use retrospectives to identify what went well in the audit, and what would be “even better if” – and incorporate the waste analysis into the retrospectives.
- Introduce “As One” – find a way to identify and share auditors’ competencies and encourage self-forming teams. Engagement leads can apply to get certain skills into their audit work, independent of where the person normally works. In international firms, auditors can apply to get international experience either as an expert, or to learn from one, in a different country or location. This can be done during annual risk assessment and audit planning, to allow auditors to plan ahead and reduce the risk identified in studies (Wilhelm, 2021) stemming from uncertainty in the planning.
- Introduce Minimum Viable Assurance (MVA) where auditors focus on the highest risks and its key controls, collect necessary evidence, and without overprocessing, engage in continuous stakeholder engagement. Stakeholders can address findings directly without waiting for a report, and final reports become well anchored with the auditees.
- Implementation of audit sprints: Define what a sprint should be, the duration, and how to work in the sprints, e.g. deadlines, ways to prioritise work, daily stand-ups or not, when to communicate to stakeholders etc. Train auditors and try it out in one team. Learn from experiences and apply continuous improvement before and after rolling it out to a wider audience.
- Introduce postmortems – decide if the audit function is mature enough to do it together or if only audit managers should attend. Analyse what went wrong, root causes, where audit was – was it a known or unknown risk that materialised, were there open findings or had audit missed it? It is not about placing blame but learning from incidents and mistakes.
- Consider rolling audit planning. However, don’t start here, as it might create resistance if applied at the wrong time.

Sustaining the Change

The chosen supporting initiatives will require reinforcement to sustain the change. Strong leadership from the CAE to ensure that the outputs are measured and that results are fed back to auditors are important elements. The ADKAR model provides additional support for how to sustain change. Below I suggest roles, responsibilities, and KPIs that can help with this.

ROLES & RESPONSIBILITIES IN A LEAN AGILE INTERNAL AUDIT FUNCTION

A Lean–Agile internal audit function depends on clear ownership, decision rights, and collaboration. Lean provides process stability and waste reduction; Agile provides flow, adaptability, and early insights. Both require defined roles to operate effectively and sustainably. The suggested roles described below are generic and care needs to be taken when assigning them in the organisation:

ROLE	FOCUS AREA	KEY RESPONSIBILITIES
CHIEF AUDIT EXECUTIVE (CAE)	Strategic leadership & governance	• Owns audit strategy and ensures alignment with organisational objectives and GIAS. • Oversees rolling, risk-based planning and approves reprioritisation. • Ensures auditors have the tools and capabilities needed for efficient delivery. • Communicates resource and efficiency constraints to senior management and the board. • Sponsors Lean–Agile transformation and reinforces ADKAR elements.
AUDIT OWNER	Risk prioritisation & delivery leadership	• Owns audit scope, MVA decisions, and stakeholder alignment. • Leads sprint planning and sets sprint goals. • Ensures work focuses on the highest risks and key controls. • Validates incremental insights and ensures timely communication. • Facilitates retrospectives and integrates waste-reduction actions.
AGILE FACILITATOR	Flow, cadence, & team enablement	• Facilitates stand-ups, retrospectives, sprint reviews, and post-mortems. • Removes blockers and protects team focus. • Coaches Agile behaviours and supports psychological safety. • Helps maintain short, focused delivery cycles.
AUDIT SQUAD MEMBERS	Cross-functional delivery	• Deliver audit work collaboratively within sprints. • Apply Lean principles to reduce waste and avoid overprocessing. • Contribute to bonkers lists, standardisation, and improvement loops. • Participate actively in retrospectives and continuous risk reassessment. • Share expertise across domains and regions.
METHODOLOGY & QUALITY LEAD	Standards, consistency, & quality assurance	• Owns methodology, templates, and standardised programmes. • Ensures documentation is fit-for-purpose and avoids overproduction. • Calibrates MVA expectations and ensures consistency across teams. • Monitors quality metrics, QA loops, and process improvements. • Ensures Agile practices remain compliant with GIAS.
LEAN CHAMPION / CONTINUOUS IMPROVEMENT LEAD	Waste reduction & continuous improvement	• Owns improvement lists and improvement prioritisation. • Leads DMAIC-based improvement initiatives and quantifies benefits. • Tracks waste reduction, standardisation rates, and time saved. • Ensures improvements are shared and reinforced across the function.
STAKEHOLDERS (AUDITEES, RISK OWNERS, MANAGEMENT)	Timely collaboration & insight validation	• Participate in sprint reviews and validate incremental findings. • Provide timely access to data and expertise. • Engage in continuous dialogue to reduce waiting waste and rework. • Address findings as they arise, supporting MVA.
AUDIT COMMITTEE	Oversight & transparency	• Reviews rolling plans and approves trade-off decisions. • Monitors efficiency KPIs (cycle time, time to first insight, process improvements). • Ensures Lean–Agile practices support risk coverage and organisational objectives

KEY PERFORMANCE INDICATORS

As stated above, the Standards' expectations for performance, quality, and value delivery require internal audit functions to track their performance. What follows is a table which proposes sets of Efficiency KPIs based on the GIAS, and which aim to sustain a Lean and Agile way of working:

LINK TO GIAS	KPI SUGGESTIONS
AUDIT CYCLE TIME (12.2 PERFORMANCE)	Cycle time; Time to first insight (MVA); Audits delivered on time.
PRODUCTIVITY (8.3 QUALITY)	Time saved on improvement initiatives; Automation gains; Standardisation rate in different parts of the audit process
PROCESS IMPROVEMENTS (8.3 QUALITY)	Number of completed improvement initiatives; Time saved; Qualitative feedback; Time spent on QA-loops or Number of Defects
STAKEHOLDER SATISFACTION (12.2 PERFORMANCE)	Stakeholder satisfaction; Time to first insight; Employee satisfaction, international experiences, and/or cross-teams experiences (considering audit staff as stakeholders)
COVERAGE OF CRITICAL RISKS (9.4 INTERNAL AUDIT PLAN)	MVA effectiveness (e.g. Tested Key Controls in relation to Key controls identified as necessary)
RETURN ON INVESTMENT (12.2 PERFORMANCE)	Time saved/Time invested

Note: These are suggested KPIs related to efficiency and linked to Lean and Agile, and is not a comprehensive list of KPIs from the GIAS.

FINAL WORDS

The implementation of a Lean-Agile audit strategy will take time if the aim is to change a culture. To be successful, allow for purposeful change management and take one or a few steps at a time, before the next strategic objective is initiated. The risk of change fatigue is higher if too many changes are implemented at once. Therefore, change should be phased and not too fast.

Several authoritative sources – e.g. (McKinsey & Company 2020; Proaction International, 2024) – emphasise that Lean creates the process stability and flow needed for Agile to work well, and this is also the cornerstone in the SAFe methodology, widely used in IT delivery. A reasonable plan could therefore be to focus on mindset and waste reduction in Year 1 and then introduce Agile delivery once the team has the clarity, stability, and confidence to adopt additional new ways of working, the processes are streamlined, and significant wastes have been addressed. This pacing avoids change fatigue while still delivering visible progress.

The experiences and research presented in this article reinforce my belief that an efficient internal audit function is shaped less by the tools it adopts than by the mindset it cultivates. Lean thinking empowers auditors to eliminate waste and continuously improve how they work. Six Sigma tools focus the work to where it matters most, and Agile principles give the adaptability to deliver insights iteratively and stay ahead of a shifting risk landscape. Together, Lean Sigma and Agile can enable the function to provide the timely, risk-focused assurance that boards and stakeholders need. I hope this paper offers a useful starting point for audit functions exploring that path.

REFERENCES

- Financial Services Audit Center. (2018). *TheIIA.org*. Retrieved from AGILE AUDITING Sprinting to change: Reimagining internal audit:
<https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/industry-knowledge-brief/2018/agile-auditing/iia-fs-agile-auditing.pdf>
- KPMG. (2020, October). Agile Internal Audit Whitepaper on working Agile within Internal Audit Functions Part II.
- KPMG's Creative Services. (2023, April). *KPMG.com*. Retrieved from
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ie/pdf/2023/04/ie-agile-internal-audit.pdf>
- McKinsey & Company. (2020, July). *Lean management or agile? The right answer may be both*. Retrieved from <https://mckinsey.com>:
<https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Operations/Our%20Insights/Lean%20management%20or%20agile%20The%20right%20answer%20may%20be%20both/lean-management-or-agile.pdf>
- Pritchett, R. (2017, December). Agile Performer. *Internal Auditor*, pp. 43-47.
- Proaction International. (2024). <https://proactioninternational.com/en/>. Retrieved from
<https://blog.proactioninternational.com/en/lean-vs-agile-differences-synergy>
- Prosci. (2026, 04 24). <https://www.prosci.com>. Retrieved from
<https://www.prosci.com/methodology/adkar>
- Wilhelm, P. (2021). Agile Internal Auditing – The Case Back To Normal. In C. Zehir, A. Kutlu, & T. Karaboğa (Eds.), *Leadership, Innovation, Media and Communication*, vol 101, *European Proceedings of Social and Behavioural Sciences*, pp. 173-185. Retrieved from
<https://www.europeanproceedings.com/article/10.15405/epsbs.2021.02.16>
- Wolters Kluwers. (2021, 07 26). [wolterskluwer.com](https://www.wolterskluwer.com). Retrieved from
<https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/agile-audit-framework>

Cybersecurity Risk Responsibility Grey Zones: Exploring the Role of Internal Auditors

Katarzyna Cieslak, Fredrik Nilsson, Wladyslaw Pleskacz

INTRODUCTION

Cybersecurity has long been considered a severe and significant risk for corporations and public organisations (Berkman et al., 2018; Demek & Kaplan, 2023; Schoenfeld, 2024). Recently, the risks related to cybersecurity have become even more apparent, as demonstrated by extensive coverage in the daily newspapers. For example, The Telegraph reporter Matt Oliver (2025) writes the following:

“The devastating cyberattack that crippled Jaguar Land Rover’s operations is the most expensive in British history ‘by some distance’, experts have found. The Cyber Monitoring Centre (CMC) said an estimated £1.9bn bill for the incident reflected the ‘deep impact’ it had with ‘extensive ripple effects through supply chains, logistics providers and local economies’. Some 5,000 organisations were affected by the JLR cyberattack including affiliated showrooms and repair shops as well as thousands of small manufacturers supplying parts and material.” (Oliver, 2025)

The JLR cyberattack clearly shows that they can be devastating and come with significant costs. Recently, even more severe cybersecurity threats have emerged. One that has received global attention is Claude Mythos from Anthropic. BBC reporters Faisal Islam and Liv McMahon (2026), discuss the threats posed by this new AI model:

“Finance ministers, central bankers and financiers have expressed serious concerns about a powerful new AI model they fear could undermine the security of financial systems. The development of the Claude Mythos model by Anthropic has led to crisis meetings, after it found vulnerabilities in many major operating systems. Experts say it potentially has an unprecedented ability to identify and exploit cyber-security weaknesses – though others caution further testing is needed to properly understand its capabilities.” (Islam & McMahon, 2026)

These two examples clearly show that cybersecurity is a risk that threatens to have a devastating impact on even the most advanced companies as well as the global financial system. Therefore, it is not at all surprising that the 2026 Risk in Focus report (IIA, 2026b) identifies cybersecurity as the number one risk facing organisations and hence has the highest audit priority. The report is based on survey responses from more than 4000 chief audit executives and directors from more than 130 countries. In the European section of the report, it is concluded that cybersecurity has gotten a lot of attention, and perhaps even that it gets too much attention compared to other risks. Even though much of the attention is directed towards how technology develops – both in creating and hindering cybersecurity breaches – governance structures and processes are also of utmost importance.

As shown in a recent literature review by Liu and Babar (2026), cybersecurity risk and data breaches have attracted substantial scholarly attention, particularly in the disciplines of accounting, finance and information studies. In this comprehensive overview of the field, one

conclusion is that auditing and internal control are vital, as they can prevent cybersecurity breaches. The authors also conclude that internal control supports risk management, even though it is less clear to what extent they can prevent cyberattacks. There is also promising research conducted by Slapničar et al. (2026), based on interviews. Their work shows how internal roles, such as cybersecurity experts and internal auditors, are configured to address cybersecurity risk.

The focus of this chapter is similar, and we aim to contribute insights into how cybersecurity risk affects internal auditing in practice. Compared with financial risks (e.g., credit, liquidity, interest and exchange rates) and other operational risks such as demand and market prices risks, cybersecurity risk is less quantifiable and arguably more dynamic and adversarial. Today's heavy reliance on digital technologies makes cybersecurity risk one of the most pervasive organisational risks, affecting virtually every part of the organisation. In the chapter we focus on 'responsibility grey zones', defined as unclear sharing of responsibility for cybersecurity risk in an organisation, and the role of internal auditors in managing these grey zones as an important part of their work. This work involves mapping and clarifying responsibilities across diverse IT domains, including central IT infrastructure, IT applications, operational technology (OT), and artificial intelligence (AI). In this explorative discussion we draw on insights from the literature, as well as the extensive experience from one of the co-authors, who works as an internal auditor at the Swedish forest industry company SCA.

The chapter is structured around the themes identified above. The next section discusses internal audit and cybersecurity risk, drawing on a selection of papers that examine drivers of cybersecurity risk assurance effectiveness. This discussion is followed by a section that unpacks managing responsibility grey zones in cybersecurity risk work. Concluding remarks are presented in the final section.

INTERNAL AUDIT AND CYBERSECURITY RISK

Research on cybersecurity risk commonly uses cybersecurity breaches as a proxy and examines their drivers and consequences (Liu & Babar, 2026). Cybersecurity attacks are often associated with reputational damage, negative stock market reactions, executive turnover, and adverse effects on operations, such as reduced access to finance, and they also tend to prompt organisational responses, including increased post-breach disclosure (ibid). Drivers of cybersecurity risk include firm characteristics (e.g., industry and investment policies), top leadership attributes (e.g., board expertise and structure), institutional environments, and IT practices encompassing employee training and awareness, IT investments and governance, as well as auditing and internal controls (ibid).

In the U.S. context, since 2023, and according to rules from the U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), disclosure of cybersecurity risk management and board oversight is required by public firms in annual 10-K reports (Lowry et al., 2026). Also, firms have to inform, within four days, about material cybersecurity incidents in the 8-K Form (ibid). In parallel, the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) developed audits called Service Organization Control (SOC), which are voluntary assessments by certified public accounting firms to help stakeholders evaluate cybersecurity risk. Prior research examines several aspects of these assurance services, including the drivers behind firms' adoption of SOC audits (Schoenfeld, 2024). It also documents the positive effect of jointly providing cybersecurity risk management examinations and financial audits on perceived audit quality – although these perceptions

become negative following a cybersecurity breach (Perols & Murthy, 2021). In addition, prior work shows that investors respond more favourably to AICPA cybersecurity examination services than to less comprehensive assurance services following a cybersecurity breach, but not in the absence of a breach (Perols, 2024).

More recent EU regulations, including, for example, the Digital Operational Resilience Act (DORA; Regulation [EU] 2022/2554) in the financial sector and the Network and Information Security Directive 2 (NIS2; Directive [EU] 2022/2555), implemented in 2024, in contrast to the US emphasis on disclosure requirements, adopt a more prescriptive approach. These regulations require management bodies, including boards of directors, to establish cybersecurity risk management measures, with potential liability arising from failures to comply. However, the scope of these regulations is limited to firms operating in essential and important sectors, such as energy, transport, banking and health.

Considering that cybersecurity risk has surfaced as a significant threat – clearly visible in new regulations – it is not surprising that there is a growing body of literature examining how internal auditing is affected (Bozkus Kahyaoglu & Caliyurt, 2018; Calvin et al., 2025; Héroux & Fortin, 2025; Lhuillery et al., 2023; Lowry et al., 2026; Slapničar et al., 2022; Slapničar et al., 2026; Steinbart et al., 2012; Steinbart et al., 2018; Vuko et al., 2025). These studies primarily explore drivers of the effectiveness of internal audit activities in connection to cybersecurity, with particular attention to the relationships between internal auditors and other organisational actors.

Since the effectiveness of cybersecurity internal auditing remains challenging to analyse, Slapničar et al. (2022) develop an index. It is intended to capture cybersecurity audit effectiveness across the planning, execution, and reporting dimensions of the audit process. The index encompasses twelve cybersecurity audit areas, including risk management, data protection, cloud security, and identity and access management. However, and a bit surprising, the study finds no association between higher index scores and a lower probability of successful cyberattacks. One explanation offered by the authors is that the most advanced cybersecurity audits tend to be found in the most exposed and frequently targeted organisations – and that attacks succeed despite these efforts. Vuko et al. (2025) also use the index in their study and find that cybersecurity audit effectiveness is driven by the professionalisation of internal auditors, board competence, board support for cybersecurity audits, and cooperation between the internal audit function and the first and second lines of defence. In another study, based on interviews with directors, executive cybersecurity experts and consultants, Lowry et al. (2026) similarly emphasise the importance of board competence. They also caution against, what the authors call “symbolic oversight”, meaning that board members may lack the domain expertise needed to understand cybersecurity risk. Calvin et al. (2025), in turn, based on IIA’s “Assessing Internal Audit Practices Globally” 2021 survey, find that internal auditors’ involvement in cybersecurity assurance is driven by internal audit maturity, the availability of specialised knowledge to auditors, and the use of external knowledge sourcing.

A similar strand of literature is seeking to understand the drivers of effective internal assurance over cybersecurity risk. Many studies emphasise the importance and nature of relationships between internal auditors and other organisational actors. For example, Steinbart et al. (2012) explain that information security employees are responsible for designing and implementing internal controls to protect organisational information resources, while internal audit provides testing and periodic feedback on these controls. Consequently, the quality of the relationship between these functions is critical. The authors further argue that strong working relationships

between internal audit and the information security function enhance collaborative detection efforts and facilitate knowledge transfer (ibid). This argument aligns with findings that the likability of internal auditors increases management's receptiveness to audit recommendations (Fanning & Piercey, 2014), although some scholars caution that close relationships may compromise auditor independence (e.g., Roussy, 2015). Strong inter-functional relationships have also been associated with more internal control weaknesses reported (Steinbart et al., 2018). Slapničar et al. (2026) draw on the concept of boundary work (Langley et al., 2019) to describe and analyse internal auditors as "boundary spanners." They identify patterns of interaction between internal auditors and cybersecurity specialists, ranging from competitive parallel assessments of cybersecurity risk to genuinely integrated collaboration.

Finally, we have identified studies that apply more of a holistic organisational perspective, rather than looking into bilateral relationships. For example, Héroux and Fortin (2025) argue that the nature of cybersecurity activities requires collaboration among multiple organisational functions. In a similar fashion, Bozkus Kahyaoglu and Caliyurt (2018) argue that internal audit should be involved in the cybersecurity assurance process because it has a unique organisation-wide perspective. Perhaps as a reflection of the extensive interconnections between internal audit and other organisational functions, Lhuillery et al. (2023) challenge the traditional compliance-oriented view of auditing and instead conceptualise internal auditing as an innovative profession. They emphasise the importance of internal auditors' search capacities for innovation, claiming that knowledge sourcing from managers is more important than from audit committee members or even external information and communication technology consultants or external auditors. According to the study, the importance of relationships with users (i.e., firm managers) seems to be the most crucial as determinants of innovation.

In sum, studies examining how cybersecurity risk affects internal audit—while acknowledging that our overview is non-exhaustive—have primarily focused on factors influencing the effectiveness of internal audit processes, particularly relationships with other organisational functions. However, the findings are at times mixed, for example regarding the role of audit committee support. The effectiveness of the audit process is also rather difficult to measure (see Slapničar et al., 2022). In addition, we can observe that many of the selected studies have a quantitative orientation, and that few of them discuss what internal auditors actually do. Since the overall objective of the chapter is to advance our understanding of how cybersecurity risk affects internal auditing in practice, we have chosen to focus on one specific challenge: the management of responsibility grey zones, which we define as unclear sharing of responsibility for cybersecurity risk in an organisation. Unclear responsibility sharing may partly arise because cybersecurity risk, driven by the digitalised nature of corporate activities, is more pervasive than other financial and operational risks that can often be confined to specific parts of an organisation.

Furthermore, and according to Lindkvist and Llewellyn (2003), the terms responsibility and accountability have often been treated as closely related concepts. Whereas accountability is associated with the specialisation of work and the discharge of assigned duties, responsibility encompasses concern for wider organisational consequences. Individual procedural accountabilities may weaken organisational members' focus on the overall performance of the firm (ibid). In a similar way, Roberts (1991) argues that hierarchical accountability systems have individualising effects, encouraging organisational members to focus on their own performance and visibility rather than on collective outcomes. He also identifies socialising forms of accountability, in which ties between organisational members are forged through

communicative action and ongoing interaction. Lindkvist and Llewellyn (2003) describe Swedish firms as placing a strong emphasis on collaboration, with project teams commonly used not only to achieve organisational goals but also to foster a sense of community grounded in shared values. Building on these insights, we conceptualise the “ideal” internal auditor as an organisational actor who facilitates engagement and reciprocal recognition, thereby strengthening collective responsibility and helping to reduce responsibility grey zones. Perhaps needless to say, this normative view will not be a valid description for all internal auditors.

A PRACTITIONER VIEW ON CYBERSECURITY RISK RESPONSIBILITY GREY ZONES

This section takes its departure in the extensive experience from one of the chapter’s co-authors, who is a practicing internal auditor. Drawing on this first-hand experience, contrasted with findings from the literature, we build an account of how internal auditors can possibly contribute to managing responsibility grey zones, where responsibility across IT, operational technology, business, finance, and central functions may overlap or remain unclear, as well as how internal audit contributes to strengthening coordination across these areas. The discussion in the following sections is therefore primarily informed by insights from a practicing internal auditor, and is explorative in nature, offering a perspective originating from experiences within a specific organisation.

Cybersecurity Risk and the Three Lines Model

It is worth noting that other business risks increasingly interconnect with cybersecurity risk. Critical business processes are highly dependent on interconnected digital systems. Financial reporting, treasury, procurement, production, and other key business activities rely on enterprise resource planning (ERP) systems and numerous supporting applications and interfaces. Because of that, disruptions, unauthorised access, data manipulation, or system failures may affect financial processes, manufacturing stops, and overall business resilience. Hence, cybersecurity risk cannot be separated from broader operational and financial risks.

For a long time, internal control – and hence internal auditing – has been defined by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) as “a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: Effectiveness and efficiency of operations; Reliability of financial reporting; and Compliance of applicable laws and regulations” (IIA, 2007, 5-8).

However, in our experience, cybersecurity risk has significantly reshaped the role of internal audit. When cybersecurity risk emerged, early reviews were conducted by the IT function. But it did not take long before the organisation recognised that internal audit should assume responsibility for these assessments to ensure independence. Audit results were also elevated to the audit committee level, reflecting their growing importance. This expanded mandate required the internal audit to develop expertise – not only in financial systems – but also in operational and technology environments. A key part of this capability building involved leveraging knowledge from internal specialists, such as IT architects, and engaging leading external experts and consultants, as discussed later.

Internal audit is arguably well suited to play a critical role in assessing whether cybersecurity is effectively governed and integrated across IT and operational environments. Typically, internal

control roles are organised in ‘three lines’ (IIA, 2026a). Operational management constitutes the first line of defence that identifies and manages risks. Risk management and compliance functions (internal control) form the second line, providing frameworks and oversight. The chief information security officer (CISO) usually plays a central role in cybersecurity risk management by coordinating the identification and management of cybersecurity risk across business and IT environments. CISO can also help to ensure that security measures, governance structures, and operational practices effectively protect critical systems, information, and business operations. CISO is typically positioned within the second line of the three-lines model, although responsibilities may extend across both operational and oversight activities (Slapničar et al., 2026). Internal audit serves as the third line of defence and it operates on behalf of the board of directors, through the audit committee, as an independent assurance function. The chief audit executive reports to the chair of the audit committee, ensuring independence and maintaining a reporting line directly to the board of directors.

In sum, internal auditors are a key pillar in the corporate governance framework, providing assurance that risks are appropriately identified, managed, and monitored. We now turn to describe responsibility grey zones and how the chief audit executive can contribute to clarifying and challenging responsibility assignments, thereby fostering organisational members’ focus on the firm’s overall performance beyond their individual accountabilities (Lindkvist & Llewellyn, 2003).

Responsibility Grey Zones

Cybersecurity risk is pervasive, as all business activities nowadays rely on digital solutions. As such, it is difficult to localise potential risk areas within an organisation and assign responsibility. According to our experience, many cybersecurity challenges stem from governance weaknesses rather than technological deficiencies. Unclear sharing of responsibility, fragmented decision making, lack of shared objectives, and silo-driven solutions create what we describe as responsibility grey zones, where risk ownership is ambiguous and control effectiveness is weakened. One aspect of the involvement of internal audit in cybersecurity risk work is managing these responsibility grey zones.

According to our experience, responsibility grey zones can emerge in a variety of situations. For example, customer relationship management applications may be installed and maintained by the IT department, while the underlying data are managed by the business units. Although the IT department is responsible for ensuring that employees who leave the organisation no longer have access to the system, it may not have timely information about employee departures. At the same time, business units may not view the removal of system access as part of their responsibilities. As a result, responsibility for managing access can become blurred. In such cases, internal auditors can play an important role in ensuring that access management procedures are clearly defined by the CISO and operate effectively in practice.

A second practical example of a common responsibility grey zone arises when responsibility for cybersecurity risk is contested because organisational actors have competing objectives. Consider patch management, which involves periodically updating operating systems, software, or firmware to address security vulnerabilities. While the CISO is responsible for ensuring that systems remain secure and up to date, production managers are often concerned with minimising operational disruptions and costly production downtime. In such situations, we argue that internal auditors can play an important role in facilitating a dialogue between

functions, helping to clarify responsibilities and balance competing priorities between cybersecurity and operational continuity.

A third practical example concerns the establishment of a new production plant. According to our experience, such projects typically involve numerous stakeholders, including machinery suppliers, energy system providers, and other external vendors. A common key challenge is to understand not only how the various systems are interconnected, but also how they connect to the outside world through internet-enabled interfaces. All points of access and data exchange need to be identified and assessed. For example, operational technology (OT) suppliers may require access to data and systems to maintain equipment, provide support services, or uphold warranty agreements. However, organisations also need to understand whether additional actors are involved, such as subcontractors or suppliers' suppliers, and where data are ultimately transmitted and stored. While the production function may often favour flexible access arrangements for employees and suppliers to ensure operational efficiency, the information security function, represented by the CISO, may advocate stricter controls to reduce cybersecurity risk. In such situations, internal auditors can play an important coordinating role by mapping risks and assessing whether appropriate cybersecurity procedures are in place. One way of doing that is to organise meetings involving the production function, local and central IT departments including IT architects, the CISO, and external cybersecurity specialists to develop a shared understanding of risks and the responsibilities associated with managing them.

Lastly, the rapid development and widespread use of AI inside organisations further intensify cybersecurity risk. Individual employees increasingly adopt AI applications. For example, employees may use generative AI to formulate emails, while AI-assisted development tools may be used to develop corporate applications, creating potential risks of exposing sensitive organisational data. While such AI use may reflect employees' efforts to improve individual performance within hierarchical accountability systems, it may also create risks for overall firm performance. Thus, the responsibility grey zone concerns not only unclear responsibility assignments or accountability areas 'falling between the cracks', but also a potential conflict between individual accountability and collective responsibility for firm performance, which Lindkvist and Llewellyn (2003) identify as a major organisational problem.

The four examples discussed above show that internal audit is uniquely positioned to address responsibility grey zones by mitigating the individualising effects of hierarchical accountability (Lindkvist & Llewellyn, 2003; Roberts, 1991). In line with our experience, through organising meetings, internal auditors facilitate the communicative interactions through which different actors engage with one another, develop a mutual understanding, and assume collective responsibility for cybersecurity risk (ibid). Such interactions also foster a sense of community (Lindkvist & Llewellyn, 2003), further discouraging organisational members from focusing on their own performance rather than on the risks that cut across organisational boundaries. We now turn to a more detailed discussion of this overall conclusion – namely internal audit's position to address responsibility grey zones – drawing further on our practical experience.

First, internal audit should be independent of operational management. Independence gives it cross-functional access and enables it to act as both an actor that facilitates engagement and reciprocal recognition across organisational boundaries, and as an impartial evaluator of competing claims and responsibilities.

Second, internal audit possesses an enterprise-wide mandate derived from its direct reporting line to the audit committee. This position helps to ensure that systemic issues are escalated

appropriately, provides board-level visibility, and promotes responsibility that extends beyond individual functions. Internal audit maintains continuous access to the chair of the audit committee and can raise significant matters directly whenever necessary. As a result, it is well positioned to convene cross-functional meetings and mobilise organisational resources. In addition, internal audit formally reports to the audit committee on audit activities, key findings, and emerging risk issues. It further reinforces the ability to coordinate and oversee the management of cybersecurity risk that spans organisational boundaries.

Third, effective internal audit processes require a structured follow-up mechanism to monitor the implementation of agreed actions and ensure that identified risks are adequately addressed within an agreed timeframe. Prior to each year, internal audit performs a comprehensive risk assessment covering all current and relevant risks. While the assessment considers these risk categories collectively, particular attention is given to current and emerging risks. Based on this assessment, an annual audit plan is proposed to the audit committee. Internal audit typically conducts a predefined number of audit and advisory engagements per year, with progress and outcomes reported regularly to the audit committee. A consolidated summary of activities is presented at year end.

In sum, and according to our practical experience, internal audit can thus help clarify ownership, reduce fragmentation, strengthen IT and OT alignment, and thus strengthen the governance structures that facilitate the whole organisation to function effectively.

Internal Audit as a Cooperative Function

We argue that effective cybersecurity governance requires close cooperation between internal audit and the CISO. Internal audit planning facilitates CISO's work, and CISO mandate is enhanced with support from the independent internal audit function with connection to the board. Knowledge transfer is facilitated by cooperation, something that has been emphasised in the literature (Steinbart et al., 2012, 2018; Slapničar et al., 2026). In addition, cooperation with local management with long term operational expertise, especially employees within central and local IT functions – who possess deep operational and technical knowledge and who actively prioritise cybersecurity in their daily work – is essential for internal audit to succeed. These individuals (a notable example being an IT architect) are often closely connected to the operational environment and remain continuously informed about vulnerabilities, threats, attack risks, and practical cybersecurity challenges discussed in internal operational and technical meetings. They therefore possess a more detailed and current understanding of systems, operational environments, emerging risks, and unresolved issues. This perspective is consistent with Heroux and Fortin (2025) and Vuko et al. (2025), who emphasise the importance of collaboration across multiple organisational functions. It also aligns with Lhuillery et al. (2023), who find that knowledge obtained from managers represents one of the most valuable sources of information for internal auditors.

Developing and maintaining appropriate knowledge in cybersecurity is a growing challenge for internal audit. This is particularly evident in highly specialised and rapidly evolving areas such as AI, cloud security, threat intelligence, and others. Given the pace of the development – and the genuine uncertainty regarding how these areas will affect society and organisations in the near future – it is not possible to know exactly how internal auditors will interact with cybersecurity risk, nor which new challenges will emerge. What we do know is that the breadth and complexity of these domains will continue to increase. It is therefore neither practical nor efficient for internal audit alone to maintain deep specialist expertise across all relevant areas at all times.

Consequently, an essential part of the internal audit approach to cybersecurity – today and in the future – is the ability to combine internal governance and risk expertise with specialist knowledge from both internal and external parties.

In sum, access to external expertise, emerging practices, and current technical knowledge strengthens the ability of internal auditors to assess complex cybersecurity risk and challenge the organisation, which has previously been argued by Calvin et al. (2025).

CONCLUSIONS

Cybersecurity risk has surfaced as one of the most significant threats to organisations. There are many examples of organisations that have been affected by cybersecurity breaches leading to disruptions in daily operations, causing both financial and reputational damage. Researchers and practitioners have identified internal auditing as a function and process with the potential to remedy the risks that are related to cybersecurity issues. However, the research is to a large extent quantitatively oriented, and few studies focus on what internal auditors do and what they should do. In this explorative chapter, we draw on a selection of studies and complement these insights with our practical experience of the role of internal auditors in identifying and bridging cybersecurity risk responsibility grey zones.

The chapter concludes that these grey zones appear in many different parts of the organisation and take different forms. One example is that they tend to arise when responsibility for cybersecurity risk is contested because organisational actors have competing objectives. They are also common when organisational challenges involve several different stakeholders. These types of challenges are, to a large extent, related to unclear responsibilities – issues that internal auditing can identify and mitigate by clarifying ownership, reducing fragmentation, and aligning cybersecurity with the organisation's strategic objectives. Internal audit is uniquely positioned to do so, given its independence, direct mandate from the board, and established monitoring processes. Fulfilling this role requires close cooperation with the CISO and employees across both central and local IT functions. There is also a need to ensure that the necessary expertise is developed and maintained to keep pace with the rapid development of information technology and, consequently, expanding cybersecurity risk.

While we discuss managing responsibility grey zones in the context of cybersecurity – where we believe the issue is particularly salient – such grey zones are not specific to cybersecurity. They are also present in other areas of internal control system, for example compliance with laws and regulations. A promising avenue for future research is the identification of additional grey zones and how they should be addressed. As discussed in the chapter, the rapid recent development of AI further intensifies cybersecurity risk. How internal audit tackles this area, potentially also by using AI tools, warrants further investigation.

Finally, we would like to stress that this chapter is explorative and builds on practical and in-depth experiences that are unique but, we believe, relevant to many organisations. To be able to draw more definitive and reliable conclusions, we recommend that in-depth case studies are carried out, as well as surveys to practicing internal auditors, to gain insights from a wide range of organisations into how cybersecurity affects internal auditing.

Acknowledgment: AI tools (e.g., Copilot) have been used solely for copyediting purposes and not for the generation of substantive text.

REFERENCES

- Berkman, H., Jona, J., Lee, G. & Soderstrom, N. (2018). Cybersecurity awareness and market valuations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(6), 508–526.
- Bozkus Kahyaoglu, S. & Caliyurt, K. (2018). Cyber security assurance process from the internal audit perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(4), 360–376.
- Calvin, C., Eulerich, M. & Holt, M. (2025). Characteristics of cybersecurity and IT involvement by the IA activity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100726.
- Demek, K.C. & Kaplan, S.E. (2023). Cybersecurity breaches and investors' interest in the firm as an investment. *International Journal of Accounting Information Systems*, 49, 100616.
- Fanning, K. & David Piercey, M. (2014). Internal auditors' use of interpersonal likability, arguments, and accounting information in a corporate governance setting. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 575–589.
- Héroux, S. & Fortin, A. (2025). How the three lines of defense can contribute to public firms' cybersecurity effectiveness. *International Journal of Disclosure and Governance*, 22, 377–396.
- IIA (2007). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*. The IIA Research Foundation.
- Langley, A., Lindberg, K., Mørk, B.E., Nicolini, D., Raviola, E. & Walter, L. (2019). Boundary work among groups, occupations and organizations: From cartography to process. *Academy of Management: Academy of Management Annals*, 13(2), 704–736.
- Lhuillery, S., Tellechea, M. & Thiéry, S. (2023). Innovation in lieu of compliance: Internal audit departments' standardized and non-standardized knowledge sources. *Technovation* 123, 102720.
- Lindkvist, L. & Llewellyn, S. (2003). Accountability, responsibility and organization. *Scandinavian Journal of Management*, 19(2), 251–273.
- Liu, C. & Babar, M.A. (2026). Corporate cybersecurity risk and data breaches: A systematic review of empirical research. *Australian Journal of Management*, 51(2), 62–92.
- Lowry, M.R., Vance, A. & Vance, M.D. (2026). Inexpert supervision: Field evidence on boards' oversight of cybersecurity. *Management Science*, 72(2), 783–804.
- Oliver, M. (2025). Jaguar Land Rover cyberattack 'most expensive in UK history', *The Telegraph*, (22 October 2025).
- Perols, R.R. (2024). The impact of the type of cybersecurity assurance service and cybersecurity incidents on investor perceptions and decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 43(3), 187–202.
- Perols, R.R. & Murthy, U.S. (2021). The impact of cybersecurity risk management examinations and cybersecurity incidents on investor perceptions and decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 40(1), 73–89.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355–368.
- Roussy, M. (2015). Welcome to the day-to-day of internal auditors: How do they cope with conflicts? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(2), 237–264.

- Schoenfeld, J. (2024). Cyber risk and voluntary Service Organization Control (SOC) audits. *Review of Accounting Studies*, 29, 580–620.
- Slapničar, S., Vuko, T., Čular, M. & Drašček, M. (2022). Effectiveness of cybersecurity audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 44, 100548.
- Slapničar, S., Vuko, T., Čular, M. & Drašček, M. (2026). Collaborating across boundaries: Toward an integrated cyber risk assessment by internal auditors and cybersecurity professionals. *Contemporary Accounting Research*, 43, 1034-1063.
- Steinbart, P.J., Raschke, R.L., Gal, G. & Dilla, W.N. (2018). The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 71, 15–29.
- Steinbart, P.J., Raschke, R.L., Gal, G. & Dilla, W.N. (2012). The relationship between internal audit and information security: An exploratory investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13, 228–243.
- Vuko, T., Slapničar, S., Čular, M. & Drašček, M. (2025). Key drivers of cybersecurity audit effectiveness: A neo-institutional perspective. *International Journal of Auditing*, 29, 188–206.

Internet sources:

- IIA (2026a). Three Lines Model. Assurance and Advice in Support of Effective Governance: https://www.theiia.org/globalassets/site/resources/statements-of-position/tlm_assurance_advice_support_effective_gov_en.pdf (accessed 2026-09-14).
- IIA (2026b). Risk in Focus: Hot Topics for Internal Auditors – Global Summary: <https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/risk-in-focus/2026/2026-global-report-en-riskinfocus.pdf?v=0925202501> (accessed 2026-08-14).
- Islam, F. & McMahon, L. (2026). Finance ministers and bankers raise serious concerns about Mythos AI model, *The BBC* (17 April 2026). www.bbc.com/news/articles/c2ev24yx4rmo (accessed 2026-08-14).

Regulations and directives:

- Regulation (EU) 2022/2554 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 on digital operational resilience for the financial sector and amending Regulations (EC) No 1060/2009, (EU) No 648/2012, (EU) No 600/2014, (EU) No 909/2014 and (EU) 2016/1011. *Official Journal of the European Union*, L 333, 1–79.
- Directive (EU) 2022/2555 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 on measures for a high common level of cybersecurity across the Union, amending Regulation (EU) No 910/2014 and Directive (EU) 2018/1972, and repealing Directive (EU) 2016/1148 (NIS 2 Directive). *Official Journal of the European Union*, L 333, 80–152

Temaområde tre:
Internrevisionen och andra
säkringsfunktioner

Internal Audit in the Age of Artificial Intelligence

Maria Thalmann, T. Flemming Ruud, Marco Schreyer

INTERNAL AUDIT AT AN INFLECTION POINT

Few technological developments have generated as much simultaneous opportunity and uncertainty as artificial intelligence. Organisations increasingly use Artificial Intelligence (AI) not only to analyse information, but also to support decisions, interact with enterprise systems, and execute tasks with limited human intervention. For internal audit, AI presents a dual challenge: while it can make audit activities more efficient and scalable, it also increases the complexity and dynamism of the organisational systems subject to audit and assurance.

In parallel, the internal auditing profession has long been characterised more by its purpose than by its procedures. The Global Internal Audit Standards define that purpose as strengthening an organisation's ability to create, protect, and sustain value through independent, risk-based, and objective assurance, advice, insight, and foresight (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2024b). AI does not alter that purpose. It alters the risks, evidence, and governance arrangements through which that purpose must be realised.

As a result, AI's significance for internal audit extends beyond the emergence of a new audit object. Artificial intelligence is reshaping both what must be assured and the conditions under which credible assurance can be provided. As AI-enabled systems become more capable, autonomous, and interconnected, organisational risk becomes harder to interpret while governing bodies still depend on credible information about whether those risks are understood and governed. Internal audit must therefore develop the capabilities needed to assess increasingly complex AI-integrated systems while safeguarding the independence required to provide credible assurance.

FROM MODEL RISK TO ORGANISATIONAL RISK

For internal audit, AI matters not only because it creates new technical risks, but because those risks translate into organisational consequences. As AI systems become increasingly capable, autonomous, and connected to business processes, their behaviour depends on the surrounding data, controls, people, technologies, and governance structures. The challenge therefore expands from understanding the model itself to understanding the broader system in which it operates and the risks that system creates for the organisation.

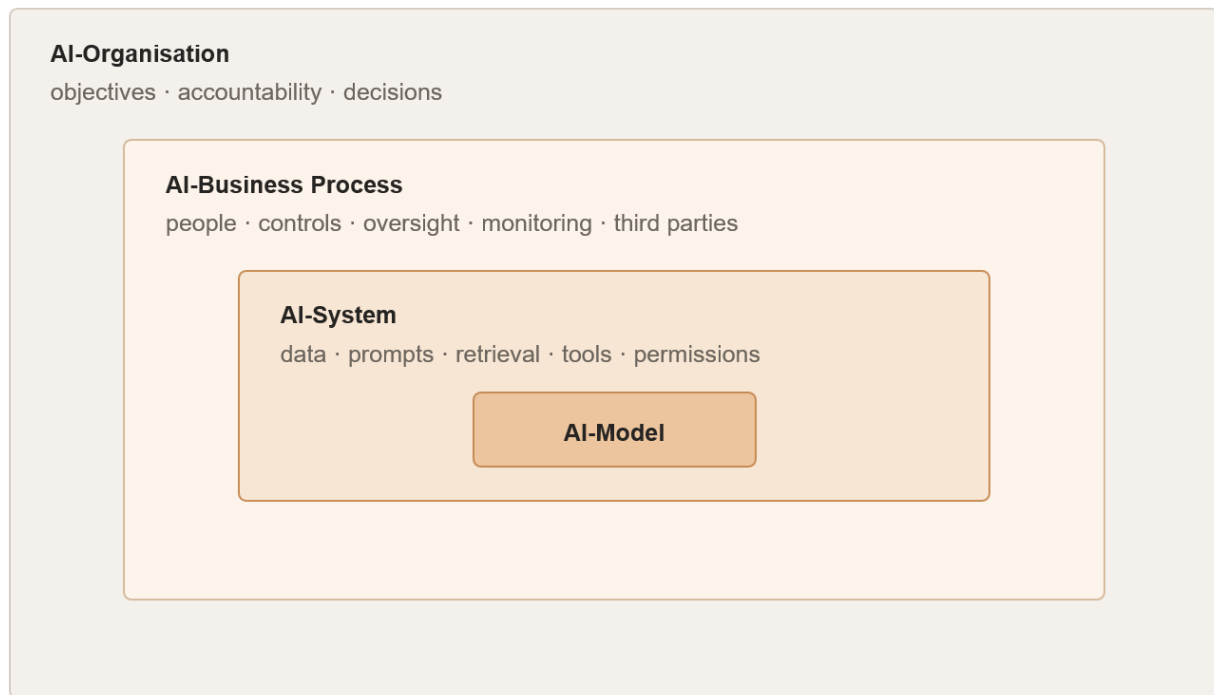
Expanding Capabilities and Consequences

The implications of AI for internal audit begin with a shift in the nature and location of risk. Traditional machine-learning systems were commonly developed for relatively bounded tasks, with risks concentrated around data quality, bias, explainability, privacy, security, robustness, and model performance. These concerns remain material. General-purpose models, however, broaden the range of tasks and contexts a single model can address, while agentic systems can plan, use tools, interact with software, and execute complex tasks with less human involvement (Kolt, 2026; Mökander et al., 2024; Ruud et al., 2026).

Four characteristics are particularly relevant from an audit and assurance perspective. Greater generality broadens where AI can be applied; greater capability expands what it can accomplish; greater autonomy increases the extent to which systems may act without immediate human intervention; and greater interconnectedness enlarges the pathways through which failures may propagate. These characteristics do not displace established AI risks; they alter their scale and organisational consequences.

From the Model to the AI-Enabled System

This shift changes the appropriate unit of analysis. An AI-enabled system may depend not only on a model, but also on data, prompts, retrieval mechanisms, external tools, access rights, human reviewers, third parties, monitoring arrangements, and organisational policies. A technically strong model can therefore be embedded in a poorly governed system. Accordingly, introducing a capable AI system into an otherwise well-governed process can weaken governance if new interactions, dependencies, or failure pathways go unidentified and uncontrolled. Research increasingly reflects this broader perspective through lifecycle-based, organisational, and multi-level approaches to AI assurance (Kronblad et al., 2024; Mökander et al., 2024; Raji et al., 2020; Sheldon, 2026). Technical performance consequently provides only part of the assurance picture. Authorisation, monitoring, escalation, and human oversight determine how model behaviour translates into organisational outcomes. Research on algorithmic control similarly shows that algorithmic systems can reshape organisational control, managerial authority, and human agency rather than merely automate discrete tasks (Kellogg et al., 2020). The relevant risk object is therefore increasingly sociotechnical.



Relevant unit of analysis expands with the location and consequences of risk

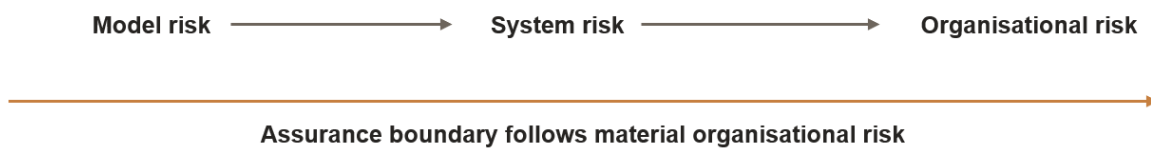


Figure 1. *From Model Risk to Organisational Risk. The relevant unit of analysis and assurance boundary follow the location and organisational consequences of material AI-related risk.*

The central questions move outward: Does the organisation understand where and how it uses AI? Are responsibilities clear? Can it detect material changes and failures? Do significant uncertainties reach the governing body? As model risk becomes system risk, and system risk becomes organisational risk, AI enters governance, risk management, and control. Figure 1 illustrates how AI-related risk can extend from the model to the surrounding system, business process, and organisation, thereby shaping the relevant assurance boundary.

ARTIFICIAL INTELLIGENCE THROUGH THE THREE LINES MODEL

As AI-related risk moves from individual models into organisational processes, responsibility for that risk does not move to a separate “AI function.” It remains distributed across the organisation through management responsibilities, specialist oversight, and independent assurance. The Three Lines Model (IIA, 2020; IIA, 2026) provides a well-accepted governance framework and can constitute a useful lens for understanding how these roles interact as AI becomes more deeply embedded in organisations. AI does not fundamentally alter the distinction among the lines, but it may make their coordination more consequential as expertise, evidence, and decision rights become increasingly distributed.

Managing AI Risk: Accountability in the First Line

In the first line outlining the **risk ownership**, the central issue is maintaining accountability as execution is increasingly delegated to AI. Management remains responsible for the processes in which AI is deployed, even when a system rather than a person performs individual actions (IIA, 2026; Ruud et al., 2026). Reduced direct supervision is a general feature of delegation, but AI creates a sharper separation between execution and accountability. Human delegates typically perform tasks within roles that carry assigned responsibility, whereas AI systems can execute consequential tasks without assuming organisational accountability. Delegating execution to AI does not relieve the first line of ownership for the resulting risks. Unlike a human delegate, an AI system cannot itself assume organisational responsibility. The first line, therefore, remains responsible for ensuring that AI-enabled processes operate within the organisation's objectives, risk appetite, and control framework.

Overseeing AI Risk: Expertise in the Second Line

For the second line, focusing on **risk control** supporting the first line, the challenge is less about ownership than about bringing together the knowledge and expertise required to oversee AI-related risk. Quality, security, enterprise risk, controlling, cybersecurity, data protection, model risk, and compliance functions, may examine the same AI-enabled system through different criteria and professional perspectives. Such fragmentation is not unique to AI, as many activities already span multiple risk domains. AI can, however, increase the scale and concentration of these risks because a single system may operate across multiple processes, at greater speed and volume, and through shared dependencies on models, data, and external components. Second-line functions may therefore need to translate specialised assessments into broader structures of risk appetite, policy, monitoring, and escalation (Ruud et al., 2026). The objective is to connect AI-specific expertise with the organisation's existing risk-management architecture and not to create a separate layer of "AI risk". Effective oversight increasingly depends on integrating these perspectives into a coherent view of organisational risk.

Assuring AI Risk: Independence in the Third Line

The distinctive contribution of the third line is to offer independent assurance as earlier. AI does not change this core role, and many applications remain embedded in processes with established ownership. It can, however, complicate assurance because some risks stem from technological characteristics such as probabilistic behaviour, opacity, or autonomy, while others depend on how the system is used, controlled, and integrated into its organisational setting. Shared models, data, and external components may also create dependencies that span processes and functions and are not fully visible to any single owner. As information about these risks becomes more technical and distributed, internal audit can reduce information asymmetry by assessing whether reliable evidence supports management's representations and whether governance arrangements operate as intended (Schuett, 2025). Its role is therefore not to replicate specialist assessments, but to evaluate whether those assessments, controls, and governance activities fit together and collectively provide a reliable basis for organisational oversight.

Connecting the Lines to Coherent Assurance

The broader challenge is therefore not simply whether responsibilities exist across the Three Lines, but whether those responsibilities collectively support coherent governance and assurance. Individual functions may do valuable work, yet duplication, inconsistent assumptions, or assurance gaps can remain. Research on the algorithmic auditing ecosystem similarly shows that heterogeneous actors, methods, and standards do not by themselves produce coherent accountability (Costanza-Chock et al., 2022). The IIA's 2026 Statement characterises internal audit as an “integrator of assurance” and emphasises coordination across assurance providers amid complex, interconnected risks (IIA, 2026, p. 4). Internal audit already examines individual controls and findings for broader governance implications. In AI-enabled organisations, this established role may become more consequential because relevant responsibilities and evidence are often highly technical and distributed across functions. As AI can change responsibilities more distributed across functions, internal audit's integrative role becomes more important in connecting the evidence and perspectives generated across the Three Lines while preserving their distinct responsibilities (Ruud et al., 2026).

This distribution of responsibilities also changes the conditions under which internal audit provides assurance. As AI-related risks, expertise, and evidence become dispersed, internal audit faces increasingly difficult judgements about what to assure, when to engage, which sources of assurance to rely on, what expertise is required, when to revisit prior conclusions, and how confidently to express assurance. These questions concern less the purpose of internal audit than the way that purpose is exercised in complex AI-enabled organizations.

THE EVOLVING ASSURANCE FUNCTION

The growing use of AI can change both the subject matter of assurance and the conditions under which internal audit provides it. Greater system complexity, distributed expertise, and more dynamic risk profiles raise questions about the assurance function. For internal audit, adapting to AI involves more than adding new technical procedures to existing engagements. Increasingly, AI-enabled organisations require judgements, for example, about what should be assured, when internal audit should engage, and which sources of assurance can be relied upon.

As summarised in Figure 2, these six areas concern how an evolving internal audit profession defines the engagement, builds the assurance basis, and sustains and communicates credible assurance in AI-enabled organisations.



Figure 2. *An Evolving Internal Audit Profession. Six areas of adaptation, grounded in the Global Internal Audit Standards, shape how internal audit defines engagements, builds the assurance basis, and sustains and communicates credible AI assurance.*

System-Level Assurance Boundaries

What should internal audit seek to assure when AI is embedded within a broader organisational system? The distinctive challenge in AI-enabled settings concerns the object and boundary of that assurance. AI risks may depend not only on the underlying model, but also on data, prompts, retrieval mechanisms, external tools, access rights, human oversight, third parties, and monitoring arrangements.

The scope of internal audit engagements should follow organisational risk. In assuring AI systems, model testing alone may therefore leave material sources of organisational risk outside the scope of assessment. Depending on the risk profile, the assurance focus may consequently need to extend from the model toward the wider system in which it operates. This broader orientation is consistent with Principle 13 of the GIAS, under which engagement risk assessment outlines engagement objectives and scope, the IIA's Artificial Intelligence Auditing Framework, which emphasises the processes and controls through which management governs AI, and emerging assurance research that considers criteria, evidence, procedures, and governance arrangements beyond technical evaluation alone (IIA, 2024a; IIA, 2024b; Lam et al., 2024).

Internal audit should therefore determine which components, dependencies, and governance mechanisms are material to the risks being assessed. This does not imply that every engagement should examine the entire AI ecosystem or that technical testing becomes less important. The appropriate assurance boundary is the one within which material AI-related risks can be meaningfully understood and evaluated.

Early but Objective Engagement

How early should internal audit engage with AI initiatives while preserving its objectivity? Important assumptions concerning system design, data, controls, human oversight, and acceptable use may become embedded well before an AI-enabled system enters routine operation. If internal audit engages only after implementation, some risks may be more difficult to challenge or address. In AI initiatives characterised by rapid development and path-dependent design choices, early engagement strengthens internal audit's role as a trusted advisor, if involvement remains sufficiently bounded to preserve objectivity in subsequent assurance.

The assurance function may consequently benefit from complementing ex-post review with earlier, risk-informed engagement. The IIA's Artificial Intelligence Auditing Framework contemplates both advisory and assurance roles, while Principle 2 of the GIAS emphasises maintaining objectivity, including where advisory work precedes subsequent assurance (IIA, 2024a; IIA, 2024b).

Internal audit should therefore consider when earlier involvement can improve understanding and relevance without crossing the boundary into design, ownership, or decision-making. Earlier engagement should not extend to approving systems, selecting controls, or assuming responsibilities that remain with management. A proportionate approach is to engage early enough to understand and challenge emerging risk while remaining sufficiently objective to evaluate the resulting governance impartially.

Coordinated Assurance and Reliance

How should internal audit provide assurance based on evidence generated across multiple functions and specialists? AI governance draws on expertise that is commonly distributed across operations, risk management, compliance, cybersecurity, privacy, technical teams, external specialists, vendors, and regulators. As a result, no single assurance provider may possess a complete view of the risks, controls, and evidence surrounding an AI-enabled system.

AI may therefore heighten the importance of an established assurance practice: determining whether evidence generated across different functions and sources can be integrated into a coherent basis for assurance. As relevant evidence is produced through specialist functions, technical assessments, and operational processes, assurance quality increasingly depends on how effectively these inputs are connected, evaluated, and interpreted as a whole. This emphasis is consistent with Principle 9 of the GIAS, particularly on Coordination and Reliance, and subsequent IIA guidance on coordination, assurance mapping, and structured reliance, as well as research documenting heterogeneity across actors, methods, and accountability objectives in algorithmic auditing (Costanza-Chock et al., 2022; IIA, 2024b; IIA, 2025a).

Internal audit should therefore assess the quality, relevance, coverage, and consistency of evidence produced by different assurance providers and consider where material gaps or conflicting conclusions remain. Assurance integration does not imply centralising specialist expertise within internal audit or accepting other providers' work without appropriate evaluation. Reliance on distributed assurance should ultimately reflect whether the available sources collectively support a sufficiently reliable view of the organisation's AI-related risks and controls.

Multidisciplinary Audit Capability

What expertise does an internal audit function need to provide credible assurance over AI-enabled systems? Relevant knowledge may span machine learning, cybersecurity, privacy, regulation, data governance, and the business processes in which AI is deployed. No individual internal auditor can realistically be expected to possess deep expertise across all of these domains.

The competence challenge therefore shifts from individual mastery toward the collective assurance capability of the internal audit function. Principle 3 of the GIAS emphasises the need to possess or obtain the competencies required for internal audit responsibilities, while the IIA's Internal Auditing Competency Framework distinguishes individual development from the responsibility to ensure that the function collectively possesses or obtains the competencies required for its work, and academic research similarly identifies AI auditability and auditor readiness as complementary conditions for effective AI auditing (IIA, 2025b; Li & Goel, 2025).

Internal audit should be able to frame the relevant questions, understand the evidential significance of technical findings, recognise the limits of its own expertise, and obtain specialist support where appropriate. This does not imply that every internal auditor should become an AI specialist or that the function should reproduce expertise already available elsewhere. For smaller or single-person functions, this capability need not reside entirely within the function. Credible AI assurance depends less on universal individual expertise than on whether the function can assemble and apply the appropriate combination of audit, technical, and business knowledge for the risks under review. Internal audit may assemble it through co-sourcing, external specialists, and coordinated reliance on other assurance providers, provided internal audit retains responsibility for the scope, evaluation of evidence, and conclusions reached.

Temporal Validity and Risk-Based Reassessment

How long can internal audit reasonably withhold an assurance conclusion about a changing AI-enabled system? Assurance conclusions are temporally bounded for all organisational processes, but AI can make this limitation more consequential because material change may occur rapidly through models, prompts, data sources, retrieval components, external tools, configurations, access rights, and usage patterns. A conclusion may therefore remain valid for the system examined while becoming less informative about the system actually operating.

The assurance perspective may consequently need to move beyond a purely point-in-time view toward explicit consideration of the temporal validity of its evidential basis. Principle 9 of GIAS emphasises risk-responsive planning – including timely adjustments – as risks, operations, systems, and controls change, while the Artificial Intelligence Auditing Framework recognises the need to reassess AI-related risks as systems evolve (IIA, 2024a; IIA, 2024b).

Internal audit should identify changes that, as part of its ongoing risk assessment, are significant enough to trigger additional audit procedures, an updated assurance conclusion, or a new engagement. This does not imply that every AI-enabled system requires continuous monitoring or constant retesting. The appropriate nature and frequency of follow-up work should reflect the rate and significance of risk-relevant change and the explicitly assessed period for which the prior conclusion remains relevant.

Calibrated Assurance Conclusions

What level of assurance can internal audit credibly provide when AI-enabled systems remain subject to material uncertainty? Such systems can be probabilistic, difficult to interpret, sensitive to deployment context, and dependent on external components which internal audit may not fully cover. Technical evaluations may therefore capture only a subset of relevant behaviours, while residual uncertainty can remain even after well-designed assurance procedures.

Consequently, the challenge is to calibrate the basis and boundaries of the confidence of the assurance which can reasonably be expressed. Empirical research with AI-audit practitioners indicates that existing tools may fall short of broader accountability objectives, while the IIA's Artificial Intelligence Auditing Framework acknowledges that technological complexity and rapid evolution can constrain the assurance internal audit can provide (IIA, 2024a; Ojewale et al., 2025).

Internal auditing explicitly states what was examined, under which assumptions, using which evidence, subject to which limitations, and which residual risks remains. Consistent with Principle 14 of the GIAS, calibrated assurance aligns the strength of the conclusion with the quality and reach of the evidence obtained (IIA, 2024b). Internal audit's contribution lies in reducing – however not eliminating – uncertainty, and providing governing bodies a more reliable, appropriately bounded basis for judgement and decision-making.

LOOKING AHEAD: AN EVOLVING INTERNAL AUDIT PROFESSION

Artificial intelligence influences both the organisation that internal audit serves and the means through which it provides assurance. Yet the underlying need for independent judgement on governance, risk management, and control is unlikely to diminish as organisational systems become more capable and complex. Internal audit therefore faces a dual opportunity: to use AI to strengthen its own work while extending its assurance capabilities to new forms of organisational risk. Its future development may depend less on redefining its purpose than on finding new ways to exercise and fulfil it.

New Capabilities for the Profession

Artificial intelligence is likely to automate many control activities and augment parts of internal auditing. Intelligent systems may increasingly support data preparation, document analysis, control testing, anomaly detection, research, and reporting. These developments may significantly alter the composition of audit work. Yet automating audit tasks does not mean automating the internal audit function. Internal audit exists because organisations need independent judgement about whether governance, risk management, and controls support the achievement of their objectives. AI changes how organisations pursue those objectives and the evidence on which management and governing bodies rely. It does not remove the underlying need for independent assurance.

Beyond efficiency gains, AI can expand the reach of that assurance. Internal auditors may be able to examine bigger populations, combine larger and more diverse sources of evidence, identify emerging patterns earlier, and conduct analyses that were previously impractical at scale. This could allow internal audit to provide broader and more timely insight while directing professional attention toward the areas of greatest significance. The opportunity is therefore greater capacity to understand and assure increasingly complex organisations, and not simply provide greater efficiency.

New Opportunities for the Profession

AI may also create an opportunity for internal audit to strengthen its role in organisational governance. As decisions increasingly depend on complex and interconnected AI-enabled systems, governing bodies will need credible insight into risks that cross traditional functional boundaries. Internal audit may be particularly well positioned to connect these perspectives by bringing together evidence from technology, operations, risk, compliance, and other assurance providers. Developing this role is likely to require new capabilities, stronger specialist collaboration, and thoughtful use of AI within the function itself.

This creates the possibility of a more forward-looking internal audit function. Beyond assessing whether controls operate as intended, internal audit may increasingly help governing bodies understand whether emerging risks are recognised, whether governance remains responsive, and whether assurance keeps pace with organisational change. Independence remains central, and the value of internal audit may even increase as decision-making becomes more complex and distributed. AI may therefore offer internal audit an opportunity not only to become more technologically capable, but also to strengthen its contribution to organisational governance and oversight.

REFERENCES

- Costanza-Chock, S., Raji, I. D., & Buolamwini, J. (2022). Who audits the auditors? Recommendations from a field scan of the algorithmic auditing ecosystem. *Proceedings of the 2022 ACM Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*, 1571–1583. <https://doi.org/10.1145/3531146.3533213>
- The Institute of Internal Auditors. (2020). *The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense*. <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense>
- The Institute of Internal Auditors. (2024a). *Artificial intelligence auditing framework*.
- The Institute of Internal Auditors. (2024b). *Global Internal Audit Standards*.
- The Institute of Internal Auditors. (2025a). *Coordination and reliance: Working with other assurance providers*. Global Practice Guide.
- The Institute of Internal Auditors. (2025b). *Internal Auditing Competency Framework*. Global Practice Guide.

- The Institute of Internal Auditors. (2026). *Assurance and advice in support of effective governance: Three Lines Model*.
https://www.theiia.org/globalassets/site/resources/statements-of-position/tlm_assurance_advice_support_effective_gov_en.pdf
- Kellogg, K. C., Valentine, M. A., & Christin, A. (2020). Algorithms at work: The new contested terrain of control. *Academy of Management Annals*, 14(1), 366–410.
<https://doi.org/10.5465/annals.2018.0174>
- Kolt, N. (2026). Governing AI agents. *Notre Dame Law Review*, 101, 335–386.
- Kronblad, C., Essén, A., & Mähring, M. (2024). When justice is blind to algorithms: Multilayered blackboxing of algorithmic decision making in the public sector. *MIS Quarterly*, 48(4), 1637–1662. <https://doi.org/10.25300/MISQ/2024/18251>
- Lam, K., Lange, B., Blili-Hamelin, B., Davidovic, J., Brown, S., & Hasan, A. (2024). A framework for assurance audits of algorithmic systems. *Proceedings of the 2024 ACM Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*, 1078–1092.
<https://doi.org/10.1145/3630106.3658957>
- Li, Y., & Goel, S. (2025). Artificial intelligence auditability and auditor readiness for auditing artificial intelligence systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100739. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100739>
- Mökander, J., Schuett, J., Kirk, H. R., & Floridi, L. (2024). Auditing large language models: A three-layered approach. *AI and Ethics*, 4, 1085–1115. <https://doi.org/10.1007/s43681-023-00289-2>
- Ojewale, V., Steed, R., Vecchione, B., Birhane, A., & Raji, I. D. (2025). Towards AI accountability infrastructure: Gaps and opportunities in AI audit tooling. *Proceedings of the 2025 CHI Conference on Human Factors in Computing Systems*, Article 815, 1–29.
<https://doi.org/10.1145/3706598.3713301>
- Raji, I. D., Smart, A., White, R. N., Mitchell, M., Gebru, T., Hutchinson, B., Smith-Loud, J., Theron, D., & Barnes, P. (2020). Closing the AI accountability gap: Defining an end-to-end framework for internal algorithmic auditing. *Proceedings of the 2020 Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*, 33–44.
<https://doi.org/10.1145/3351095.3372873>
- Ruud, F., Schreyer, M., & Weiser, Y. (2026). Governing the future digital workforce: The Three Lines Model in the age of agentic artificial intelligence. *Magma forskning og viten*, 29(1), 147–158. <https://doi.org/10.23865/magma.v29.1532>
- Schuett, J. (2025). Frontier AI developers need an internal audit function. *Risk Analysis*, 45(6), 1332–1352. <https://doi.org/10.1111/risa.17665>
- Sheldon, M. D. (2026). Auditing artificial intelligence: Context engineering with retrieval-augmented generation. *Journal of Information Systems*. Advance online publication.
<https://doi.org/10.2308/ISYS-2025-045>

Internrevision och visselblåsning: Sällan diskuterade perspektiv¹

Jens Wieslander, Stefan Lundborg

INLEDNING

Är internrevisorer rätt personer att hantera organisationens visselblåsarfunktion?

Inom revisionsprofessionen och företagsledningar väcker frågan engagemang. Det finns flera argument som både talar för och emot, men diskussionen hamnar ofta på en alltför generell och övergripande nivå.

Syftet med denna text är att fördjupa diskussionen kring de generella argumenten, och framför allt lyfta fram mer sällan diskuterade aspekter som vi ser som centrala för att bedöma vad som faktiskt passar i den unika organisationen.

Efter en kort belysning av funktionernas grundsyften landar vi i textens kärna: Hur påverkas funktionerna och organisationen i stort av att låta internrevisorer delta i en visselblåsarfunktion?

SYFTET MED INTERNREVISION OCH VISSSELBLÅSARFUNKTION

Syftet med internrevision

Enligt den svenska definitionen från *The Institute of Internal Auditors* (IIA) framgår följande kring internrevisionens syfte:

”Syftet med internrevision är att stärka organisationens förmåga att skapa, skydda och upprätthålla värde genom att ge styrelsen och ledningen oberoende, riskbaserad och objektiv försäkran, rådgivning, insikt och proaktivitet. Genom internrevision förbättras organisationens

- *Förmåga att nå sina mål*
- *Processer för ledning, riskhantering, styrning och kontroll*
- *Beslutsfattande och översikt*
- *Anseende och trovärdighet hos dess intressenter*
- *Förmåga att tjäna allmänintresset.”*

Syftet med visselblåsarfunktion

I Sverige har organisationer med minst 50 anställda lagkrav om att inrätta en visselblåsarfunktion, via lagen (2021:890) om skydd för personer som rapporterar om missförhållanden (“visselblåsarlagen”). Denna lag grundar sig i sin tur på ett EU-direktiv om skydd för personer som rapporterar om överträdelser av unionsrätten (Direktiv 2019/1937).

¹ Tack till Mona Vesslegård, internrevisionschef vid Mittuniversitetet, för noggrann och konstruktiv granskning av kapitlet som ett led i kvalitetssäkringen.

Direktivets, och den svenska lagens, syfte är att motverka korruption och oegentligheter samt skydda de personer som slår larm om allvarliga missförhållanden. Funktionen kräver säkra, konfidentiella rapporteringsvägar där missförhållanden kan omhändertas enligt strikta och rättssäkra principer.

Hur syftena förenas eller motverkar varandra

En organisations visseblåsarkanal ställer höga krav på oberoende och förmåga att hantera, bedöma och utreda känsliga uppgifter. Förutsättningar och syfte med en visseblåsarkanal är i flera fall liknande de förutsättningar och det syfte som gäller för internrevisionen, där principen om oberoende hantering är en grundförutsättning. Visseblåsarkanalerna ska också, direkt eller indirekt, verka för att organisationen når sina mål, förbättrar intern styrning och kontroll samt tjänar allmänintresset. På samma sätt kan både kanalens existens och ett adekvat omhändertagande av uppgifter öka organisationens anseende och trovärdighet hos externa intressenter.

Internationellt sett har skyddade visseblåsarkanalerna förekommit i någon utsträckning åtminstone sedan 1970-talet (Vaughn, 1999), och utformningen av visseblåsarkanalerna har studerats förhållandevis ingående (Vaughn, 2012). Relationen mellan visseblåsarkanalerna och internrevisionsfunktionerna är dock mindre diskuterad, och när den lyfts sker det ofta i förhållande till internrevisionens roll som visseblåsare, eller deras komplementära säkringsfunktion, snarare än den potentiella rollen som mottagare av visseblåsningar (Arnold Sr. & Ponemon, 1991; Kagias et al., 2024). Tydligt är dock att någon form av relation mellan internrevision och visseblåsarkanalerna förefaller svår att undvika. Även i de fall när internrevisionen saknar ett formellt ansvar för kanalerna är det relativt vanligt att de ändå mottar visseblåsarrapporter vid sidan av systemet (Read & Rama, 2003). Den nära relationen mellan syftena för respektive funktion talar i sin tur för att den praktiska länken inte bara är svår att undvika, utan också önskvärd att odla. Samtidigt kräver internrevisionens roll att funktionen förblir oberoende gentemot den verksamhet som granskas. Att internrevisionen deltar i en visseblåsarkanal innebär därmed rimligen att visseblåsarkanalerna inte längre bör granskas av internrevisionen. Detta framgår också av standard 7.1 i IIA:s *Global Internal Audit Standards* (GIAS), som bland annat anger att *”Om sådana ansvarsområden [utöver internrevision] är föremål för internrevision ska alternativa processer för att erhålla försäkran upprättas, till exempel avtal med en objektiv och kompetent säkringsleverantör som är oberoende gentemot styrelsen”*. Beroende på de inkomna uppgifternas karaktär kan deltagandet även utmana andra oberoendeaspekter – något vi resonerar vidare kring i efterföljande avsnitt.

EFFEKTER AV ATT INTEGRERA INTERNREVISIONEN I

VISSEBLÅSARFUNKTIONEN

Som tidigare beskrivits finns det vissa överlappningar mellan funktionernas syften. Den stora skillnaden ligger i räckvidden. Medan visseblåsarfunktionen enligt 2 § visseblåsarlagen är begränsad till allvarliga, arbetsrelaterade missförhållanden av allmänintresse, omfattar internrevision alla typer av processer och verksamheter inom en organisation.

Diskussioner i öppna forum och branschlitteratur fokuserar ofta på de generella för- och nackdelarna med att internrevisorer deltar i visseblåsarfunktioner. Dessa övergripande argument är viktiga, men måste ställas i relation till olika organisationers unika förutsättningar.

För att skapa en strukturerad bild är det dock värdefullt att inledningsvis identifiera de generella för- och nackdelar som oftast lyfts fram i debatten. Därefter kommer vi att utvidga resonemanget till andra perspektiv som är värda att beakta vid utvärderingen av den egna organisationens specifika förutsättningar.

Generella fördelar med internrevisionens deltagande i visselblåsarfunktion

Vi vill lyfta ett antal generella fördelar med att inkludera internrevisorerna i visselblåsarfunktionen:

- **Internrevisionen är den mest oberoende funktionen i organisationen**

Internrevisionen utgör, utifrån sin roll och sin organisatoriska hemvist, den mest oberoende funktionen i en organisation (Kagias et al., 2024). Detta medför att internrevisionen sällan har beroenderelationer gentemot den som visslar, eller den eller det som det visslas om. Likaså finns sällan någon beroendeproblematik gentemot internrevisionens egen roll och uppdrag i organisationen, eftersom grundprincipen är att internrevisionen inte ska vara operativ.

- **Internrevisionen har ofta relevant kompetens och tillämplig metodik**

Internrevisionen genomför sina internrevisionsuppdrag utifrån en tydlig granskningsmetodik. Denna metodik är ofta likartad den metodik som kan användas i utredning av visselblåsarärenden (Read & Rama, 2003). Internrevisorernas bakgrund och kompetens är ofta relevant även i visselblåsarärenden.

- **Förtroendet för visselblåsarfunktionen kan stärkas**

När en organisation placerar internrevisorerna i visselblåsarfunktionen medför detta i regel ett starkt oberoende, tydligt mandat samt relevant kompetens och utredningsmetodik. Kombinationen av integritet och kompetens kan verka för att öka förtroendet för funktionen och därigenom minska tröskeln för att våga visselblåsa (Read & Rama, 2003).

- **Det kan vara resurseffektivt för organisationen**

Att låta internrevisionen hantera visselblåsningar i en organisation kan vara resurseffektivt, särskilt i mindre organisationer. Att det skulle bli resurseffektivt för organisationen grundar sig i att internrevisorerna ofta har med sig relevant kompetens, metodik och förståelse in i processen, liksom att färre fall av beroendeavvägningar eller jävsdilemman bör infinna sig (gentemot att bemanna funktionen med andra anställda). Därtill är det ofta billigare än att köpa in externa konsulttjänster. Det är relativt få organisationer som har volymer som motiverar heltidsanställda för att enbart hantera visselblåsarärenden (Statskontoret, 2020).

- **Internrevisionen kan skaffa sig fördelar till sitt internrevisionsuppdrag**

Även om respektive visselblåsarärende är unikt och avser ett visst möjligt missförhållande kan internrevisionen genom löpande hantering av visselblåsningar tillförskaffa sig en förstärkt förståelse för riskområden och brister i intern styrning och kontroll inom organisationen, vilket kan bidra till en generellt sett godare verksamhetsförståelse och ett mer träffsäkert riskanalytiskt arbete (Kagias et al., 2024).

Generella nackdelar med internrevisionens deltagande i visselblåsarfunktion

I det följande beskriver vi de generella nackdelar som vi anser talar för att internrevisionen inte bör delta i en visselblåsarfunktion:

- **Internrevisionen kan inte granska visselblåsarfunktionen**

I de fall en internrevisor är operativ i en visselblåsarfunktion ska internrevisionen, i enlighet med standard 7.1 GIAS, inte granska funktionen då det innebär självgranskning. Detta går att hantera på andra vis, såsom att låta en extern part granska funktionen. Det finns ingen tillgänglig statistik, men utifrån våra erfarenheter är det sällan externa granskningar av visselblåsarfunktioner genomförs.

- **Deltagandet kan öppna upp för olika beroendesituationer**

Utöver den uppenbara risken för självgranskning kan deltagandet skapa beroendeförhållanden på områden där internrevisionens oberoende i vanliga fall är ohotat (Statskontoret, 2026). Exempelvis kan visselblåsarfunktionen behöva initiera operativa åtgärder som överlappar med den ordinarie verksamheten .

Därtill kan individuella relationer påverkas av att en person antingen utreds, visslar eller när nyckelfunktioner som HR och IT involveras för att bistå med underlag till visselblåsarfunktionen.

Även om detta i sig inte behöver skada det faktiska oberoendet för internrevisionen, kan sannolikheten öka för uppfattade beroendeförhållanden ute i organisationen. Det finns också en risk att det skapar osäkerhet hos uppgiftslämnare kring internrevisorns dubbla roller, beroende på hur internrevisionens specifika roll i visselblåsarfunktionen är utformad.

- **Hantering av visselblåsningar tar tid från internrevisionens kärnuppdrag**

Ju mer tid som internrevisionen lägger på visselblåsarfunktionen, desto mindre tid ägnas åt internrevisionsuppdraget (Statskontoret, 2020). Dessutom är visselblåsning reaktiv och akuta ärenden kan komma att tränga undan planerade revisionsinsatser. En bedömning bör därför göras av hur nytta, värde och tidsåtgång ska balanseras så att kärnuppdraget inte blir eftersatt.

SÄLLAN DISKUTERADE PERSPEKTIV

Även om det går att lista tydliga för- och nackdelar med internrevisionens medverkan i en visselblåsarfunktion finns det inget entydigt svar på när det är fördelaktigt eller inte.

För oss är det tydligt att det kan finnas klara fördelar för själva visselblåsarfunktionen i att plocka in internrevisorerna i funktionen. Om vi däremot bedömer internrevisionsfunktionen isolerat kan det tyckas att nackdelarna överväger fördelarna. Med detta sagt, vill vi fortsatt påpeka att det inte alltid behöver vara en fördel för visselblåsarfunktionen eller en nackdel för internrevisionsfunktionen.

Oaktat vilket, behöver organisationen värdera påverkan för båda funktionerna, liksom för organisationen i stort, vilket kanske är det mest centrala. När väl nyttan för organisationen har bedömts behöver organisationen även tillse att ingen enskild funktion påverkas nämnvärt negativt.

Vi kommer att börja med att reflektera kring de perspektiv som har lyfts i föregående avsnitt och hur dessa inte alltid behöver vara fördelar eller nackdelar i alla organisationer. Därefter kommer

vi att lyfta in andra perspektiv som mer sällan diskuteras och som vi bedömer vanligtvis bör fälla avgörandet kring huruvida det är lämpligt att blanda funktionerna eller inte.

De generella för- och nackdelarna är inte för- och nackdelar i alla organisationer och i alla situationer

- **Att internrevisionen är den mest oberoende funktionen i organisationen**

Ur visselblåsarfunktionens perspektiv är internrevisionen i regel organisationens mest oberoende funktion. Samtidigt kan det innebära praktiska utmaningar, då specifika ärenden i enstaka fall kan överlappa med internrevisionens egna gransknings- eller rådgivningsinsatser, eller kan ha koppling till såväl internrevisionens direkta uppdragsgivare som andra nyckelaktörer för internrevisionsprocessen. Det är heller inte givet att den rimliga jämförelsepunkten är andra interna funktioner – en upphandlad mottagare har visserligen ett ekonomiskt beroendeförhållande gentemot organisationen som kund, men det bandet är i normalfallet väsentligt svagare än ett arbetstagarförhållande.

- **Att internrevisionen ofta har relevant kompetens och tillämplig metodik**

Internrevisorer har skilda bakgrunder och professionell mognad, och funktionen är olika utvecklad mellan organisationer. Beroende på organisationens uppdrag och kontext efterfrågas också olika typer av kompetensprofiler. Även om internrevisionens grundläggande utredningsmetodik ofta är direkt tillämplig på visselblåsarärenden, är detta ingen självklarhet. För att deltagandet ska bli framgångsrikt krävs att den specifika internrevisionsfunktionen och de enskilda revisorerna faktiskt besitter den praktiska erfarenhet och spetskompetens som känsliga utredningar kräver.

- **Att förtroendet för visselblåsarfunktionen kan stärkas**

Även om visselblåsarfunktionen i regel kan antas stärkas av internrevisorerers medverkan, är detta helt avhängigt av vilka andra bemanningsalternativ organisationen har, och vilket förtroende som finns för dessa. Det kräver också att det befintliga förtroendet för internrevisionen och de enskilda revisorerna är starkt. Därtill påverkas utfallet i hög grad av hur det ordinarie revisionsuppdraget och andra kontrollfunktioners mandat har anpassats och utformats i praktiken – vid otillräckliga anpassningar kan samordningen tvärtom medföra risk för förtroendeskada i båda riktningar, om uppdragen inte upplevs som kompatibla eller omgärdade av rimliga säkringsmekanismer.

- **Att det kan vara resurseffektivt för organisationen**

Vi kan konstatera att denna fördel helt beror på vilka bemanningsalternativ som ställs mot varandra. Det handlar om att utvärdera vilka unika förutsättningar så som tillgänglighet, kapacitet och spetskompetens, som de olika funktionerna faktiskt för med sig in i uppdraget. I denna bedömning behöver man beakta inte bara resurseffektiviteten för själva visselblåsarfunktionen, utan för det sammantagna styr- och kontrollsystemet, inklusive alternativkostnader för internrevisionsfunktionen. När flera uppgifter samordnas hos få utövare uppstår inte bara undanträngningseffekter, utan också intensifierade risker kring personberoende och otillräcklig redundans för att hantera otillgängliga personalresurser.

- **Att internrevisionen kan skaffa sig fördelar till sitt internrevisionsuppdrag**

Bred och omfattande kunskap kring eventuella brister, risker och kontrollsvagheter bidrar ofta till skarpare och mer användbara underlag, inte minst för internrevisionens riskanalyser. Internrevisorer kan dock få kännedom om känsliga upplysningar som inte alltid har verifierats och som inte bör färga den objektiva analysen i ett ordinarie revisionsuppdrag. Visselblåsarkanalerna kan riskera att öppna ett oavsiktligt snabbspår för uppflyttning av förmodade brister på internrevisionens agenda.

- **Att internrevisionen inte kan granska visselblåsarfunktionen**

Det är ett faktum att internrevisionen varken bör eller ska granska verksamhet där de själva är operativa, eftersom oberoendet då fallerar. Om internrevisionen deltar i visselblåsarfunktionen måste granskningsmandatet i stället lösas på alternativa sätt, exempelvis genom att upphandla en extern part. Vår erfarenhet visar dock att en sådan extern granskning sällan genomförs i praktiken. Detta är egentligen inte förvånande. I de organisationer där man har valt att bemanna visselblåsarfunktionen med internrevisorer, bedöms området utifrån ett riskperspektiv sällan vara så pass prioriterat att det motiverar en extern revisionsinsats. I de fall när väsentliga riskbilder föreligger, finns det vid samordning av internrevisionen och visselblåsarfunktionen ingen tydlig part som med opartisk blick kan bistå uppdragsgivaren med att identifiera och driva behovet av att upphandla en extern granskning.

- **Att internrevisionen kan öppna upp för olika beroendesituationer**

Riskerna för oönskade beroendesituationer är reella, men deltagandet kan samtidigt medföra tydliga synergier. Om en anmälan rör ett område där internrevisionen redan har djupgående riskinsikter, ökar förutsättningarna för ett adekvat och effektivt omhändertagande. Den ömsesidiga inblick i visselblåsarärenden och organisationens styr- och kontrollsystem som samordningen av funktionerna ger innebär å ena sidan risk för ömsesidiga beroenden, men å andra sidan också möjligheter att tidigare identifiera mer väsentliga brister.

Rollen innebär i korthet ett utvidgat mandat för internrevisionen där möjligheten att driva komplexa frågor till sin spets förstärks. Dessutom kan internrevisionens synlighet i organisationen öka, vilket kan sänka tröskeln för att medarbetare vänder sig direkt till funktionen med iakttagelser om risker och avvikelser. Det måste dock betonas att detta i regel kräver strikta informationsbarriärer; de två processerna ska hållas separerade så att konfidentiell information från de olika spåren inte sammanblandas.

- **Att hantering av visselblåsningar tar tid från internrevisionens kärnuppdrag.**

Den tid som läggs på visselblåsarärenden minskar direkt det tillgängliga utrymmet för det ordinarie revisionsarbetet. Denna undanträngningseffekt måste dock vägas mot organisationens totala resursallokering. Om internrevisionen kliver in innebär det trots allt att en annan avdelning, eller budget för upphandlade tjänster, avlastas. Dessutom finns möjligheten att ledningen väljer att utöka internrevisionens budget och personalstyrka, just för att funktionen ska kunna inrymma visselblåsarhanteringen utan att den planerade granskningsvolymen blir eftersatt. Synergieffekter mellan visselblåsningar och granskningar kan också innebära att hantering av visselblåsarärenden inte fullt ut blir en ytterligare pålaga, genom verksamhetskännedom kan byggas och nyttjas i två parallella spår.

Kvalitativa helhetsbedömningar behöver göras utifrån den unika organisationen och situationen

Ovan har vi listat de argument som generellt talar för eller emot att involvera internrevisionen i en visselblåsarfunktion, samt gett exempel på när det kan finnas undantag. Huruvida dessa undantag är tillämpliga beror helt på hur den unika organisationen är utformad.

Nedan belyser vi de specifika faktorer som vi bedömer vanligtvis bör fälla avgörandet vid en utvärdering.

- **Organisationens struktur, uppdrag och kontext påverkar**

Innan beslut fattas om att involvera internrevisorer i visselblåsarfunktionen bör organisationen överväga vilka rollkonflikter eller överlappningar som kan uppstå gentemot internrevisionens ordinarie uppdrag, samt mot andra kontrollfunktioner. Vilken typ av verksamhet som bedrivs och vilka möjligheter det finns att lämna information genom andra kanaler påverkar såväl omfattningen som karaktären på de uppgifter som faktiskt landar i visselblåsarfunnelen.

- **Utvärdering av förtroendepåverkan är centralt i helhetsbedömningen**

Ingen av de aspekter vi lyft fram kan ensamt svara mot något av det mest centrala: hur förtroendet för de båda funktionerna påverkas av en sammanföring av funktionerna.

Ett starkt, befintligt förtroende för internrevisionen ser vi som en absolut nödvändighet för att överväga ett deltagande i visselblåsarfunktionen.

För att internrevisionen ska vara effektiv, både som granskningsfunktion och eventuell hemvist för visselblåsarfunktionen, måste den uppfattas som en stödjande kraft som bidrar till att säkra och utveckla organisationen. En avgörande bedömning är därför huruvida internrevisionens medverkan i visselblåsarfunktionen kommer att stärka eller försvaga denna uppfattning ute i verksamheten.

Lagkravet på en visselblåsarfunktion är tydligt, men funktionens faktiska nytta och behov varierar kraftigt mellan olika verksamheter. Mängden anmälningar och karaktären på de missförhållanden som rapporteras är en direkt följd av organisationens specifika risker, uppdrag, kontext och kultur. Bemanningsbehovet och valet av vilka resurser som ska hantera kanalen, måste därför alltid ställas i direkt relation till dessa unika förutsättningar.

- **Organisationskulturen som en avgörande grundbult**

Organisationskulturen är central i bedömningen. Hur transparenta medarbetare och chefer kan vara, hur kontrollmiljön ser ut på olika nivåer i organisationen, och organisationens allmänna mognadsgrad sätter ramarna för båda funktionerna. I övrigt välutvecklade och välfungerande organisationer har förmodligen ett lägre behov av tydlig separation mellan funktionerna, eftersom separationen är ett verktyg för att hantera interna styrnings-, kultur- och målkonflikter. Det är därför avgörande att analysera hur dessa kulturella förhållanden påverkas om internrevisorer kliver in i visselblåsarfunktionen, och hur medarbetarna därmed kan förväntas nyttja funktionen.

- **Karaktären hos visseblåsarkanalens inkomna uppgifter påverkar**

Organisationens uppdrag och dess kontext påverkar vilka typer av uppgifter som löper högre risk att inkomma till visseblåsarkanalen. Karaktären på inkomna uppgifter har direkta effekter på såväl vilka kompetenser som kan behövas, som vilka eventuella beroendesituationer som är mer sannolika. Även om det finns generell statistik att ta del av varierar detta tydligt mellan olika organisationer, där visningar exempelvis i huvudsak kan avse arbetsmiljö och kränkande särbehandling, eller avse korruption eller ekonomiska oegentligheter.

Gränsdragningsbehov kan uppstå kring informationshanteringen. Eftersom internrevisionen inhämtar information från både sitt ordinarie uppdrag och visseblåsarkanalen, är det av yttersta vikt att specifika uppgifter från visseblåsarkanalen hålls strikt separerade genom tydliga informationsbarriärer som klargör hur information får spridas, lagras och nyttjas i olika sammanhang.

- **Eventuella implikationer för funktionerna behöver utvärderas isolerat och sammantaget**

Hur de olika funktionerna kan tänkas påverkas negativt var för sig är nödvändigt att utvärdera. De negativa aspekterna får inte bli så pass stora att den enskilda funktionen utarmas, begränsas eller påverkas negativt i allt för hög utsträckning. Efter att utvärderingen landat i att organisationen och funktionerna kan hantera eventuella negativa aspekter bör utvärderingen gå vidare till att bedöma vilka för- eller nackdelar organisationen tillförskaffar sig samt huruvida effektiviteten i stort faktiskt anses förbättras.

- **Samtliga aspekter behöver vägas samman**

Samtliga aspekter måste vägas samman. Först krävs en tydlig bild av vilka effekter verksamheten faktiskt vill uppnå, samt hur risker och möjligheter förändras om internrevisorer involveras i visseblåsarfunktionen. Sedan bör de generella för- och nackdelarna övervägas, för att därefter analyseras utifrån den unika organisationens specifika förutsättningar.

- **Ställningstaganden behöver inte, och bör inte, vara permanenta**

Förutsättningarna för en viss organisation är inte statiska – de förändras över tid. I takt med att organisationen och dess förutsättningar förändras, behöver man också fortlöpande bedöma huruvida tidigare arrangemang kring intern styrning och kontroll ännu är ändamålsenliga. Graden av och formen för samordning mellan internrevisionen och visseblåsarfunktionen bör ingå som ett kontinuerligt övervägande i denna bedömning, eftersom de båda utgör nyckelfunktioner i säkringssystemet. Att man en gång har kommit fram till att funktionerna bör samorganiseras, eller hållas separata, behöver därför inte innebära att det måste fortsätta vara så även framöver. På samma sätt som det lämpliga ställningstagandet i sig behöver relateras till organisationens förutsättningar, är också förutsättningarna för hur och när förändringar bör övervägas beroende av den unika situationsbundna kontexten.

SLUTSATSER

Det finns vissa generella perspektiv att ta hänsyn till oaktat vilken organisation som berörs. Detta avser exempelvis att internrevisionen inte kan granska visseblåsarfunktionen i sådant fall att internrevisionen ansvarar för eller deltar i den. Samtidigt innehar internrevisionen, utifrån sin organisatoriska hemvist, en sällan överträffad möjlighet att verka oberoende, utifrån sina få beroenden i organisationen, och kan därav vara ett attraktivt tillskott för en visseblåsarfunktion.

Det är, utifrån våra erfarenheter, ofta de generella perspektiven som används vid diskussioner kring internrevisionens vara eller icke-vara i en visselblåsarfunktion. Dessa ger också tydliga, definierbara exempel på för- och nackdelar.

Det som i denna text benämnts som sällan diskuterade perspektiv är till sin natur svårare att bedöma. De kräver kvalitativa överbäganden, och ofta högre förmåga att bedöma helhetseffekter ur såväl internrevisionens som visselblåsarfunktionens och organisationens perspektiv. Eftersom de är beroende av kontextuella förutsättningar kring den enskilda organisationen är det lätt hänt att de faller mellan stolarna vid breda, principiella diskussioner om bransch- eller professionsövergripande vägval. Det innebär dock inte att de är mindre viktiga att ta i beaktande, eller mindre relevanta att diskutera – tvärtom menar vi att de utgör nödvändiga nyanseringar av en diskussion som annars riskerar att leda vägvalen i fel riktning. En grundläggande slutsats från vår sida är att det går att ifrågasätta huruvida en gemensam riktning alls är önskvärd i denna fråga.

Liksom för internrevisionens uppdrag i övrigt ligger den kontextuella bedömningen av organisationens unika förutsättningar i centrum. I denna bedömning ligger också att avgöra vilka förutsättningar som är mer respektive mindre relevanta att ta i beaktande för den enskilda organisationen, baserat på sannolikheter och konsekvenser hos anknutna risker. Organisationens tilltro till de båda funktionerna – internrevision såväl som visselblåsarkanal – torde dock alltid vara avgörande för deras effektivitet. Medarbetarnas förtroende påverkar både viljan att dela information liksom möjligheten att agera på den.

När eventuella praktiska hinder och grundförutsättningar har utvärderats, bedömer vi att kultur och förtroende är de faktorer som väger tyngst. Det är dessa mjuka värden som i slutändan avgör om det är fördelaktigt för den unika organisationen att låta internrevisorer bemanna sin visselblåsarfunktion.

REFERENSER

- Arnol Sr., D. F., & Ponemon, L. A. (1991). Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), 1–15. <https://doi.org/10.2308/AJPT-9703212520>
- Kagias, P., Garefalakis, A., Passas, I., Kyriakogkonas, P., & Sariannidis, N. (2024). Whistleblowing Based on the Three Lines Model. *Administrative Sciences*, 14(5), 83. <https://doi.org/10.3390/admsci14050083>
- Read, W. J., & Rama, D. V. (2003). Whistle-blowing to internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18(5), 354–362. <https://doi.org/10.1108/02686900310476828>
- Statskontoret. (2020). Rapporteringskanaler enligt visselblåsarlagen—Överbäganden och praktiska råd (Dnr 2020/231-6).
- Statskontoret. (2026). Internrevision och intern styrning och kontroll 2026, avseende 2025 (STK 2026:13).
- Vaughn, R. G. (1999). State whistleblower statutes and the future of whistleblower protection. *Administrative Law Review*, 51(2), 581–625. JSTOR.
- Vaughn, R. G. (2012). *The Successes and Failures of Whistleblower Laws*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781849808385>

Trends in External and Internal Auditing

Stina Nilsson Kristiansson, Jan Marton

INTRODUCTION

There are several areas that are discussed in external auditing which are also interesting for analysing internal auditing. In this chapter, we cover the following areas:

- Auditor independence.
- Regulation through professional judgment or through strict rules.
- Auditing of sustainability reporting.
- The impact of digitalisation and the introduction of AI.
- The attractiveness of a career in auditing.

While some of these areas have been discussed for a very long time, others have come into focus more recently. All are current questions, in the sense that they are currently discussed for external auditing.

Frequent referencing is made to Marton et al. (2023), a recently published book on auditing.

Each area discussed for external auditing is linked with its relevance for internal auditing.

AUDITOR INDEPENDENCE

Auditing is a profession with a long history. Since the inception of modern external auditing in the 19th century, this profession has a built-in tension between independence from companies subject to auditing and being paid by these same companies.¹

Auditing protects the stakeholders of companies by providing an assessment of the reporting provided by management, while being independent of the management. Thereby, investors, creditors and other stakeholders receive an unbiased assessment of the company, without influence from the incentives that affect management. Without independence, the *raison-d'être* of auditing disappears.

Meanwhile, auditing is run as for-profit business activities. In fact, the monetary incentives of audit partners of listed firms can be very high. The payment to accounting firms for auditing comes from the companies that they audit. Auditors have strong incentives to maintain good relations with their clients to receive future assignments and future payments.

The tension between independence from clients and selling auditing services to clients is well-known in auditing and has been managed in different ways over time. A proposal sometimes made is that auditing should be a government activity, which would remove the monetary link between auditing and the companies that they audit. For several reasons, however, governmental auditing has not been seen as a means to improve audit quality. One reason is that the current system of principles-based financial reporting requires highly specialised expertise

¹ The situation is not unique to the audit profession. For example, for-profit healthcare companies have incentives to increase the amount of healthcare provided, even if it may not be in the best interest of the patients.

about industries, firms and accounting standards that government auditors might have difficulty maintaining. Also, as both financial markets and companies have globalised, national governments would have difficulty contributing to consistent application of standards in practice. The current system of large global accounting firms is seen as more efficient to reach the current objectives of external auditing.

In practice, the tension of independence is managed through regulation. Historically, the audit profession itself has exercised self-regulation, which to some extent relies on professional integrity of auditors. Over time, self-regulation has increasingly been seen as insufficient to manage tensions and auditors' monetary incentives, resulting in an expanding reliance on government regulation and enforcement. At present, most countries with active capital markets have government involvement in audit regulation and oversight. It applies, for example, to the US, the UK, and the EU. The current system builds on private auditing subject to substantial governmental regulation and oversight. The recent development in government regulation is discussed in the next section.

Independence may be an even more difficult question in internal auditing. Independence must be understood within the unique context in which internal auditors operate: as a part of the organisation which is audited, yet expected to provide objective and unbiased assurance. This dual role makes independence both more nuanced and more critical than in external auditing. Internal auditors must navigate organisational structures, reporting lines, and interpersonal dynamics while maintaining the professional distance required to evaluate governance, risk management, and internal control objectively. So, independence in internal auditing has a different meaning.

The IIA's definition of independence is "*The freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner*" (IIA, 2024).

There are various forms of independence, and independence for internal auditing can be expressed through several interrelated dimensions, some of which are:

- Organisational independence
- Personal independence
- Professional independence

Organisational independence ensures that the internal audit function is positioned at a level within the organisation that allows unrestricted access to senior management and the board. The Chief Audit Executive (CAE) should report functionally to the board or audit committee², which provides the authority needed to review all areas of the organisation without interference. This structural placement protects the internal audit activity from operational pressures and reinforces its mandate.

Personal independence refers to the individual auditor's ability to remain free from conflicts of interest, bias, and undue influence. Personal independence is closely tied to ethical conduct and the auditor's responsibility to maintain impartiality.

² If none of these exist, reporting should be done to the group or person that acts as the organisation's highest level governing body.

Professional independence is grounded in adherence to professional standards, critical thinking, and application of professional scepticism. It ensures that internal auditors base conclusions on evidence, analysis, and established methodology rather than assumptions or organisational norms.

REGULATION

Over the last 25 years, government regulation and enforcement of auditing standards have substantially strengthened. While auditing was historically subject to professional self-regulation, government involvement is currently very strong.

Stronger government regulation is often introduced in response to a crisis, where a breakdown in previous regulatory arrangement is seen as a contributor to the crisis. For example, several cases of faulty reporting around 2000 and 2001—with Enron as the primary example—led to the passage of the Sarbanes-Oxley Act (SOX) in the US in 2002. SOX effectively ended professional self-regulation of auditing in the US, replacing it with federal regulation and enforcement. The EU passed a directive on auditing in 2014 (2014/56/EU), partly in response both to the reporting problems in the early 2000s and the financial crisis in 2007-2008. The EU directive aims at strengthening auditor independence, for example through limits on selling non-audit services to audit clients, mandatory rotation requirements, and increased reliance on client audit committees in auditor selection.

Professional self-regulation and government regulation and enforcement have different characteristics. Self-regulation tends to emphasise professional judgment and personal integrity, characteristics that we often associate with a profession. Much of the government regulation reduces the need for professional judgment, replacing it with more compliance. Critics of government involvement in audit regulation, therefore, see risks of a decline in reliance on professional standards or ethics in auditing with higher government involvement.

In addition to stronger regulation, audit regulation has become increasingly international over the last 25 years. International Standards on Auditing (ISA) are used in many countries around the World. SOX applies only in the US, but is influential elsewhere, for example, through its impact on global operations of the Big 4 accounting firms (Deloitte, EY, KPMG and PwC). The EU directive on auditing harmonises many aspects of auditing across EU and EEA countries. As in all international harmonisation, this audit regulation has unintended consequences locally. When global standards are applied to local contexts, tensions arise (see, for example, Sonnerfeldt & Eklöv Alander, 2023).

Regarding internal auditing the same trend is found. The development of internal auditing in recent years reflects a clear shift toward more prescriptive and detailed guidance. This trend became particularly evident when the new Global Internal Audit Standards took effect in January 2025. Compared with the previous, more principles-based framework, the updated standards introduced significantly more structured and rule-based requirements. The 2025 standards marked a decisive move toward greater specificity. While earlier standards emphasised overarching principles and allowed auditors considerable flexibility in interpreting them, the new standards provide detailed instructions on what internal auditors must do to comply. The shift aims to enhance consistency, comparability, and reliability across internal audit functions globally.

In 2026 IIA introduced Topical Requirements, a new category of mandatory guidance. These requirements specify how internal auditors should approach the audit of particular subjects-areas. Examples of such topics include cybersecurity, third-party, and organisational behaviour. For each topic, the Topical Requirements outline minimum requirements for evaluating and assessing governance, risk management and control process.

This represents a significant change. For the first time, internal auditors are required to follow standardised approaches for specific audit areas, with the intention to reduce variation in practice and strengthen the profession's ability to deliver consistent assurance across organisations and industries.

SUSTAINABILITY REPORTING

With an increased political and economic focus on environmental and social sustainability, the demand for sustainability reporting has increased over the last few decades. However, it is not until the 2020s that substantial regulatory initiatives have been taken for mandatory sustainability reporting in listed and private companies. This development has also increased expectations on auditors to provide auditing of sustainability reports.

A difficulty for accounting firms has been the quick political changes that affect sustainability reporting. The European Commission's agenda follows a five-year cycle of elections to the European Parliament. The Commission in power between 2019 and 2024 was driving a strong sustainability agenda. Part of it was the adoption of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in 2022, which introduced mandatory reporting requirements for many European companies. The CSRD is complemented by European Sustainability Reporting Standards (ESRS), which include detailed reporting requirements. The ESRS were adopted by the EU in 2023. The regulatory process to produce CSRD and ESRS went quickly as the Commission accelerated the process to complete the regulation before the June 2024 election to the European Parliament.

In 2024 and 2025 several events happened that changed the political agenda of the European Commission. The EU parliamentary election in 2024 produced a parliament that was more negative towards the previous sustainability focus. The EU also started becoming more concerned with its competitive position compared to the US and China. In addition, the Russian invasion of the Ukraine in February 2022 led to an increased focus on defence investments. In January 2025, a new administration took power in the US, with a mostly negative focus on sustainability efforts and sustainability reporting. In response to these events, the European Commission issued the Omnibus directive in February 2025. The Omnibus significantly reduces sustainability requirements for European companies, including regulation of sustainability reporting. The CSRD was changed to encompass fewer companies, and the disclosure requirements were reduced. The ESRS were updated, with a 60% reduction in required disclosure points. Again, the reduction was carried out through an accelerated process, and the adoption processes of the new versions of the CSRD and the ESRS are expected to be completed before the end of 2026.

Accounting firms are affected by sustainability reporting requirements in at least two ways. First, there are mandatory auditing requirements of the sustainability reports. Even though the audits do not have to be carried out by financial reporting auditors in all countries, the involvement from the Big 4 and smaller accounting firms has been substantial. Second, the global accounting firms

have been heavily involved in advising preparers on how to interpret the new requirements, such as ESRS.

The implementation of CSRD and ESRS has required significant learning by the accounting firms. These are new reporting requirements, so there is no existing practice and there is limited knowledge on how to implement the standards. An example of a new requirement is the double materiality standard in ESRS. In financial reporting, materiality is assessed based on financial impact of reporting. In ESRS, preparers must also assess impact materiality, meaning sustainability reporting can be material if it describes items that are expected to have a material environmental or social impact. This requires learning by auditors, see for example Argento et al. (2023) and Öhman et al. (2023). With the adoption of CSRD in 2022, the accounting firms started hiring sustainability experts and invested in knowledge about sustainability reporting. Following the Omnibus directive in 2025, some of these hirings and investments needed to be reversed.

The role of internal audit in sustainability reporting has been the subject of professional debate. While external auditors have a clearly defined mandate under emerging assurance regulations, the internal audit function has faced a more complex question: What contribution should internal auditors make to sustainability reporting, and how can they add value beyond formal assurance? The absence of a prescribed mandate has led to diverse interpretations across organisations. Some internal audit functions have taken on advisory roles, others have focused on assurance, and many have concentrated on strengthening the underlying processes. Internal auditors have increasingly emphasised their contributions that extend beyond the sustainability report itself. The focus has been on the following areas:

- Governance of sustainability – evaluating whether roles, responsibilities, and oversight structures are clearly defined and effective.
- Risk management – assessing how sustainability-related risks (such as climate, social, or supply-chain risks) are identified, monitored, and integrated into the enterprise risk framework.
- Internal controls – reviewing the reliability of data collection processes, IT systems, and control activities that underpin sustainability metrics.
- Process maturity – supporting the development of robust processes for non-financial reporting, especially in organisations where sustainability reporting is still emerging.

By focusing on these areas, internal auditors contribute to the credibility, consistency, and resilience of sustainability information.

DIGITALISATION AND AI

The increasing support of AI and other digital tools in auditing has the potential to greatly increase the efficiency of auditing. Meanwhile, this development may also lead to other profound changes to several aspects of auditing. First, the tasks that need to be done by humans can change. As the simpler tasks normally carried out by junior accountants are replaced by machines, this can affect the hiring and personnel structure of the accounting firms. The pyramid structure, with few partners and many junior employees, may not be profitable in the future. This leads to two questions for the accounting firms. One is how they are going to have a large enough pool of auditors to select future partners from, while the other is how junior employees will learn the basics when machines do basic tasks (see also the following section). In other words, is it

possible to learn how accounting and auditing functions without being involved in processing the actual transactions?

Second, the use of digital tools may change the very nature of what an audit is. Digital tools tend to standardise audit procedures, so it is unclear how the audit will continue to be tailored to the unique situation in which it takes place. The role of professional judgement may change with an increased use of digital tools. However, unlike what could be expected, Carrington and Catasús (2023) show that more structure can actually increase the exercise of professional judgement.

Third, digitalisation may change the work environment of auditors. To date, digitalisation leads to uncertainty among auditors, which may worsen job satisfaction (see Sonnerfeldt & Jonnergård, 2023).

In internal auditing digitalisation and AI have affected the audit work processes. AI tools for data analysis and risk assessment help internal auditors to automate repetitive tasks and reduce time spent. AI is also used by internal auditors to build work programs, summarise findings, and as a help in writing audit reports. The use of AI can lead to increased productivity and improved accuracy, but there are also challenges that internal auditors must manage:

- Data security risks — AI tools often rely on sensitive organisational data, requiring strong controls for confidentiality, access management, and cybersecurity.
- Ethical considerations — Issues such as algorithmic bias, transparency of AI-generated outputs, and accountability for decisions must be addressed to ensure responsible use.
- Dependence on technology — Increased automation requires auditors to maintain professional scepticism and verify AI-generated results to avoid over-reliance.

While AI applications enhance productivity and support more robust audit execution, they do not replace the auditor's professional judgement. The purpose of digitalisation is often to increase efficiency and precision of the underlying processes.

RECRUITING TO AUDITING

In the previous section, we noted that digitalisation may reduce the number of new recruits needed in auditing. To date, however, this has not happened. Instead, the accounting firms see a problem with the attractiveness of auditing among young people that graduate from universities. While the accounting firms are able to fill their positions, the lower attractiveness makes it difficult for the firms to hire graduates of the quality they are looking for. Given the importance of the engagement partner for the quality of audits (see Marton & Papadopoulos, 2023), this could turn out to be a significant issue for the future of auditing.

There could be several reasons for the lack of interest in auditing. In practice, one view is that it is related to starting salary, which is significantly lower than in competing industries such as finance or management accounting. Another reason could be the low probability of becoming a partner.

The trend towards declining numbers of auditors and lack of interest, described for the external audit profession, has not yet materialised within internal auditing. Instead, the number of internal auditors continues to grow slowly year by year. Despite this increase, internal auditing remains a comparatively small profession, particularly in Sweden.

In Sweden there are no dedicated academic pathways. Internal auditing cannot be studied as a standalone discipline at Swedish universities, and most practitioners enter the profession only after gaining substantial experience in other fields. Internal audit roles typically require prior expertise in areas such as finance, compliance, risk management, governance, IT, or operations. Therefore, internal auditing is rarely a first career step; it is a role that attracts professionals who already possess a strong foundation of organisational knowledge and analytical capability.

This situation contributes to a persistent demand for experienced and knowledgeable internal auditors. Organisations increasingly rely on internal audit to provide assurance over complex areas such as sustainability, digitalisation, cybersecurity, governance, risk management, and internal control. The combination of expanding expectations and limited number of professionals means that skilled internal auditors remain highly sought after.

If future digitalisation reduces the need for junior staff at the external accounting firms, this could make external auditing more like internal auditing, with most employees of audit firms found on the senior levels. This would disrupt the existing employment model for both accounting firms and their clients. Currently, the accounting firms hire a significant proportion of university graduates with an accounting major. After having gained some experience, many of these auditors are hired by the audit clients (e.g., as internal auditors). The question is who will hire recent graduates in the future, and where will junior employees gain experience?

CONCLUDING DISCUSSION

A comparison of trends of external auditing and internal auditing demonstrates that the two professions are experiencing similar structural and methodological shifts with potentially far-reaching implications for the auditing profession. Increasing governmental regulations, accelerated digitalisation, and the integration of AI in auditing collectively signal a movement toward more standardised, formalised, and compliance-driven audit practices. While such developments may enhance consistency and efficiency, the effect on professional judgment from these developments is currently unclear. There is a potential danger of a lesser role for professional judgement, which could have negative consequences for audit quality.

In the area of recruiting there are differences between external and internal auditing. The employee structure of accounting firms is characterised by many junior employees, often hired directly from university graduation, and few senior employees. With increasing digitalisation, this structure may change in the future. It is currently unclear what such a change would mean for the ability of accounting firms to internally promote employees to partner level, and for the learning process of younger employees. Regarding internal auditors there is a different situation, with a slow increase over time of the numbers of internal auditors, and a high demand for experienced and skilled internal auditors. Very few internal auditors are hired directly from university.

The similarity of issues for external and internal auditing means that both professions could learn from each other. We, therefore, suggest more cross-professional communication between external and internal auditing.

REFERENCES

- Argento, D., Iqbal, M., & Sonko, F. (2023). Challenges of sustainability-assurance practices: Insights from the Big 4 accounting firms. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- Carrington, T., & Catasús, B. (2023). On the structures of judgement in auditing. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- IIA. (2024). *Global Internal Audit Standards*. Lake Mary: Institute of Internal Auditors.
- Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.) (2023). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- Marton, J., & Papadopoulos, S. (2023). The importance of the engagement partner. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- Sonnerfeldt, A., & Eklöv Alander, G. (2023). In pursuit of a more socially relevant audit in the context of international standardisation. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- Sonnerfeldt, A., & Jonnergård, K. (2023). Being an audit professional in the digital age. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.
- Öhman, P., Svanberg, J., & Samsten, I. (2023). Assessment of double materiality: The development of predictively valid materiality assessments with artificial intelligence. In Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (Eds.). *Auditing Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*. London: Routledge.

Internrevision och intern revision: Kärt namn har många barn?¹

Stina Nilsson Kristiansson, Stefan Lundborg

INTRODUKTION

Detta kapitel diskuterar gränsdragningen mellan olika typer av revisionsfunktioner utifrån deras roller i den organisatoriska processen för intern styrning och kontroll. Med utgångspunkt i de tre linjernas modell visas hur extern revision, internrevision, och intern revision har sina platser i olika delar av säkringssystemet. Särskilt fokuserar kapitlet på relationen mellan internrevision som en funktion i tredje linjen, och intern revision som en typ av uppgift för den andra linjen. Kapitlet förklarar genom detta hur revision som gemensamt verktyg översätts, via syftesspecifika säkringsuppdrag, till väsensskilda säkringsfunktioner och separata professioner med egna standarder och utvecklingslinjer.

REVISION – ALLMÄNT OCH SPECIFIKT

“Revision” är ett mångbottnat begrepp som döljer en, på det stora hela, svåröverskådlig mångfald bakom en ridå av precision: ordet antyder auktoritativ granskning av avvikelser gentemot fasta, standardiserade ramar – och revision sker därmed också för det mesta i tämligen tydligt reglerade sammanhang. Dessa sammanhang har blivit fler över tid, och spritt sig från en initialt mest finansiell domän till att omfatta mer eller mindre alla aspekter av organiserad verksamhet – i en utveckling som ibland benämns som framväxten av granskningssamhället (Power, 2013).

I ett svenskt sammanhang stadgar 12 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) att revisorer *prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig*. 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) anger på samma sätt att *revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning*. Liknande bestämmelser finns för stiftelser i stiftelselagen (1994:1220), i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, och för myndigheter i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Väsentligen är revisionens syften och revisorernas roller i förhållande till de granskade processerna gemensamma: att genomföra oberoende kontroller av att allt går rätt till, inte minst sett till räkenskaperna, och flagga för när så inte är fallet. Alla dessa reglementen innehåller dock även vidare instruktioner rörande vem som skall utföra revisionen, hur det skall göras, med ledning av vilket material granskningen skall utföras, och hur resultatet skall tillvaratas och kommuniceras. Där skiljer sig regleringen åt en hel del, redan i lagarna – som sedan dessutom ofta pekar vidare till förordningar, till myndigheters föreskrifter och allmänna råd, och kanske

¹ Tack till Görel Augustsson, verksamhetsutvecklare vid Karlstads universitet, för noggrann och konstruktiv granskning av kapitlet som ett led i kvalitetssäkringen.

framför allt: till god sed, som till stora delar är rörlig materia som resulterar från revisorsprofessionens självreglering.

Redan här syns alltså en betydande variation kring revisionens förutsättningar och exakta innebörd, i det att den allmänna principen får en mångfald av specifika innebörder när den tillämpas i en viss organisatorisk och juridisk kontext. Mångfalden kan dock utökas ytterligare genom att lägga till prefixet ”intern” – via krav på både att upprätthålla internrevision som funktion i exempelvis internrevisionsförordningen (2006:1228) eller Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2014:1), och krav på att genomföra interna revisioner i exempelvis förordningen (2009:907) om miljöledning i statliga myndigheter. Men vad händer med syftet och rollen när prefixet införs – kvarstår den gemensamma principen, och händer samma sak verkligen överallt? Det är dessa frågor som detta kapitel kommer att intressera sig för. I denna process kommer kapitlet att belysa två huvudfrågor av prefixets innebörd, som terminologiskt separeras mellan det sammansatta ordet *internrevision*, och de två separata men sammankopplade orden *intern revision*, där det förstnämnda representerar en specifik organisatorisk funktion, och det sistnämnda en typ av säkringsmekanism.

För att förstå deras olika roller i förhållande till kontrollsystemet, behöver man först bilda en uppfattning om kontrollsystemet i sig. För myndigheter ramar detta kontrollsystem in av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll, som anger att det handlar om processen för att säkerställa att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör sina uppgifter, uppnår verksamhetens mål och uppfyller skyldigheter. Den formuleringen motsvarar också i princip den allmänna definitionen inom COSO, som utgör ett av världens mest spridda ramverk för intern styrning och kontroll. COSO specificerar sedan vidare att delkomponenterna av kontrollsystemet består av en kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollaktiviteter, kommunikation, samt övervakning och uppföljning (COSO, 2013).

Ur COSO-perspektivet är alla aktiviteter inom en organisation, med undantag för själva fastställandet av målbilder, delar av en riskhanteringsprocess: risker hanteras genom att upprätta strukturer som leder mot målen (kontrollmiljö), bedöma vad som kan leda i fel riktning (riskbedömning), genomföra åtgärder som minimerar väsentliga risker (kontrollaktiviteter), säkerställa att rätt information når rätt parter (kommunikation), och säkerställa att det man gör fungerar enligt avsikt (övervakning och uppföljning). Med detta perspektiv som grund kan vi gå vidare till att titta närmare på var *internrevision* respektive *intern revision* placerar sig i kontrollsystemet.

INTERNREVISION – ATT GRANSKA SYSTEMET

Den mest övergripande definitionen av internrevision som funktion finns i den tidigare nämnda professionella självregleringen av god sed – i fallet god internrevisionssed och god internrevisorssed representerad av *International Professional Practices Framework* (IPPF), upprättat och upprätthållet av *Institute of Internal Auditors* (IIA). Detta ramverk definierar internrevision som *en oberoende och objektiv säkrings- och rådgivningstjänst utformad för att skapa mervärde och förbättra en organisations verksamhet, som hjälper en organisation att nå sina mål genom att på ett systematiskt och disciplinerat sätt utvärdera och förbättra effektiviteten i processerna för ledning, riskhantering, styrning och kontroll* (IIA, 2024).

Den övergripande definitionen positionerar internrevisionens uppdrag som intimt sammanbundet med organisationens – internrevisionens roll är att, med revision som verktyg, stötta den organisatoriska måluppfyllelsen. Den branschspecifika tillämpningen pekar därmed också i olika riktningar beroende på vilka organisatoriska värden som ligger i centrum för den enskilda branschen. För statliga myndigheter definieras exempelvis uppdraget i 3 § internrevisionsförordningen (2006:1228) som att granska och lämna förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Det ska enligt 4 § ske både självständigt och utifrån en analys av verksamhetens risker. I Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2014:1) är definitionen inte lika övergripande, men de innehåller bland annat punkten att granska och regelbundet utvärdera om företagets interna kontroll är ändamålsenlig och effektiv.

I båda fallen är alltså fokus, jämfört med den mer allmänna beteckningen ”revision”, förflyttat från räkenskaperna till interna kontrollprocesser: internrevisionen granskar inte i första hand resultatet, utan de organisatoriska processer som leder fram till och säkerställer resultatet. Det är i sin tur kopplat till den särskilda position som följer av den interna placeringen – resultatet är i första hand intressant för de externa intressenter som organisationen finns till för, medan processerna är intressanta för organisationen i sig. Medan extern revision är en kontrollmekanism för de externa intressenterna, är alltså internrevisionen en kontrollmekanism för de interna (Geist, 1981) – vilket också medför en organisationsberoende kontextualitet för internrevisionens funktionssätt (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Internrevisionen tar alltså ett helhetsperspektiv på alla delkomponenter i kontrollsystemet – inklusive övervaknings- och uppföljningsmekanismer – och bedömer huruvida det finns luckor eller brister i det som kan motivera förändringar. Internrevision skiljer sig därmed från den ordinarie verksamhetens övervaknings- och uppföljningsrutiner genom att fungera som en säkerhetsventil när de ordinarie riskhanteringsprocesserna inte räcker till. Ur COSO-perspektivet kan man säga att internrevisionen granskar hela riskhanteringsprocessen – från kontrollmiljö till övervakning och uppföljning – och kontrollerar huruvida komponenterna är ändamålsenligt utformade både i sig och i relation till varandra.

INTERN REVISION – ATT ÖVERVAKA MEKANISMER

Det finns en rad olika sakområdesspecifika modeller, standarder, och regelverk som föreskriver genomförandet av interna revisioner (Nilsson Kristiansson, 2022). Många av dem är knutna till olika typer av ISO-ramverk, så som ISO 9001 för kvalitetsledning, ISO 14001 för miljöledning, ISO 27001 för informationssäkerhet, och ISO 45001 för arbetsmiljöledning. Sådana ISO-ramverk utgör frivilliga, men vida spridda och använda, standarder för hur verksamheten ska bedrivas och organiseras för att erhålla en kvalitetsstämpel i form av en organisatorisk certifiering (ISO, 2026). Av punkt 9.2.1 i ISO 9001 kan exempelvis utläsas krav på att organisationen ska genomföra interna revisioner vid planerade intervall för att utröna verksamhetens följsamhet gentemot ISO-kraven och det egna kvalitetssystemet. ISO-ramverkens krav på interna revisioner är så pass spridda att det också finns en särskild standard, ISO 19011, för revision av ledningssystem.

Den senaste uppdateringen av ISO 19011 har lyfts av *Svenska institutet för standarder* (SIS), den svenska grenen av ISO, som en uppdatering av ”internrevisorers bibel” (SIS, 2024) – en beteckning som de flesta internrevisorer nog skulle ha svårt att känna igen sig i. Ur internrevisionsprofessionens perspektiv skulle den titeln nog närmast tillfalla den tidigare nämnda IPPF. Förvirringen bygger på att man använder samma ord för att beskriva två väsensskilda saker, och

ett illustrativt exempel på detta kan hämtas ur exempelvis förordningen (2009:907) om miljöledning i statliga myndigheter.

Enligt den förordningen ska berörda myndigheter årligen genomföra *interna miljörevisioner för att kontrollera att myndigheten följer gällande miljöregler och andra styrande dokument för myndighetens miljöledning och miljöarbete*. Det finns två ledtrådar i denna formulering som pekar mot att uppdraget skiljer sig från internrevisionsfunktionen: den ena är att kravet är knutet till ett visst sakområde – interna miljörevisioner – och den andra är att kontrollerna ensidigt gäller regelefterlevnad.

Internrevisionen *kan* som funktion genomföra granskningar inom enskilda områden, exempelvis miljö, och granskningarna *kan* riktas mot regelefterlevnad. Men nyckelorden för internrevisionen ligger i självständighet och riskanalys: vad som ska granskas avgörs av internrevisionen, baserat på en analys av verksamhetens risker. En granskning av regelefterlevnad kopplad till miljöledningsförordningen *kan* således ingå i internrevisionens uppdrag, men då baserat på att internrevisionen bedömer att det finns behov av en sådan granskning utifrån ett riskperspektiv. Det sker normalt inte per automatik som en del av ett fast årshjul, om nu inte verksamhetens riskläge bedöms vara tillräckligt stabilt för att motivera detta.

Samma sak gäller också förhållandet gentemot ISO-ramverken och andra sammanhang där krav på interna revisioner av regelefterlevnad förekommer: de tillhör övervaknings- och uppföljningskomponenterna av den samlade riskhanteringsprocessen, och är alltså ägnade att säkerställa att övriga komponenter av kontrollsystemet fungerar enligt avsikt. Internrevisionen granskar, som tidigare angivet, riskhanteringsprocessen i sin helhet, inklusive övervaknings- och uppföljningskomponenten. De interna revisioner som krävs av enskilda ramverk utgör därmed en del av internrevisionens granskningsuniversum – potentiella föremål för granskning av hur de fungerar som komponenter av kontrollsystemet, snarare än att utgöra operativa uppgifter för internrevisionen i sig.

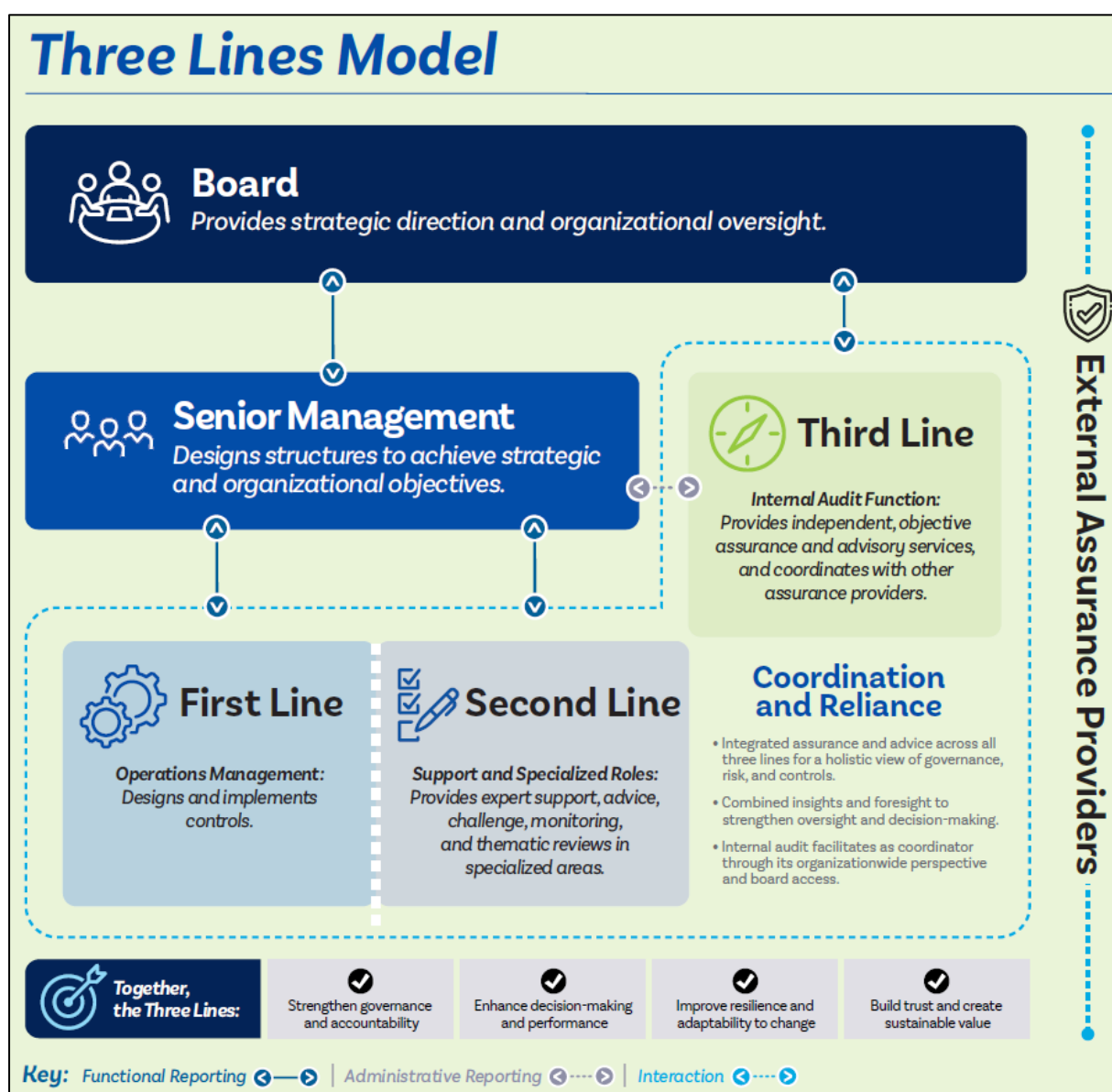
FÖRHÅLLET MELLAN INTERNREVISION OCH INTERN REVISION

Internrevision och intern revision har alltså olika funktioner för systemet, men i praktiken kan det vara svårt att se skillnad på övervakning av en mekanism och granskning av ett system, eftersom båda ofta grundar sig i undersökning av liknande material med liknande metoder. Dessutom tillför själva terminologin betydande underlag för förvirring. Samma prefix ("intern") används för att beskriva båda former av revision, och användningen av mellanrummet för att separera dem är inte konsekvent. Distinktionen via mellanrum är dessutom en specifik egenskap för svenskan, eftersom den bygger på uppbyggnad av sammansatta ord. Mycket av den litteratur och forskning som finns kopplad till både internrevision och intern revision är dock engelskspråkig, där denna grammatiska skillnad inte finns. Det finns då endast en term för att beskriva båda revisionsformer: "*Internal audit*". Detta medför att det inte är lika enkelt i engelsk litteratur att snabbt få grepp om vilken sorts revision som faktiskt beskrivs. Detta kan vara en förklaring till att man ibland har svårt att hålla isär de två olika rollerna – vilket i sin tur även riskerar att förståelsen för ansvar, mandat och oberoende försvagas.

Internrevisorer har ofta relativt god kunskap om övriga kontrollfunktioner inom organisationen, eftersom det ingår i granskningsuppdraget att ha koll på hur de andra fungerar. Detta förhållande går dock bara i den ena riktningen, vilket innebär att interna revisorers förståelse för internrevisionens roll ofta är svagare – vilket exemplet "internrevisorns bibel" ger uttryck för. SIS,

som ligger bakom det exemplet, benämner genomgående sin sorts revision för internrevision. Inte heller i svenskspråkiga sammanhang kan man alltså vara säker på att internrevision och intern revision hålls isär via olika benämningar. Det bästa sättet att identifiera vilken form av revision det rör sig om är därmed att bedöma innehållet.

Som stöd för denna bedömning kan man använda sig av de tre linjernas modell. Denna utvecklades ursprungligen av internrevisorer för att tydliggöra ansvarsfördelning och roller inom organisationers styrning, riskhantering och kontroll. Även om modellen länge har varit mest förankrad inom internrevisionen, har den successivt fått ett bredare genomslag, och används idag i många olika verksamheter som ett generellt verktyg för att skapa struktur och tydlighet i kontrollsystemet. Den kan därmed också erbjuda en fruktbar väg för att tydliggöra gränsen mellan intern revision och internrevision: är det fråga om regelbunden kontroll av ett visst sakområde (andra linjen), eller riskbaserad granskning av styr- och kontrollsystemet (tredje linjen)?



Figur 1: De tre linjernas modell, hämtad från IIA (2026). Three Lines Model: Assurance and Advice in Support of Effective Governance. Institute of Internal Auditors.

Modellen delar in organisatoriska roller i sex grupper: styrelse, operativ ledning, första linjen, andra linjen, tredje linjen, och externa säkringsfunktioner. De tre formerna av revision som har diskuterats i detta kapitel skulle placeras i varsin grupp bland dessa: den externa revisionen bland externa säkringsfunktioner, internrevisionen i den tredje linjen, och intern revision i den andra linjen. Modellen, och funktionernas placering, speglar att grupperna har olika roller i förhållande till det samlade styr- och kontrollsystemet.

Fokus för de tre linjernas modell ligger, i enlighet med vad namnet antyder, hos de tre interna linjerna under styrelse och operativ ledning. Den första linjen består av ledningsfunktionerna närmast verksamheten, och ansvarar för design, genomförande och övervakning av det dagliga arbetet. Den andra linjen består av stödfunktioner som tillhandahåller specialiserat stöd för riskhantering inom sina sakområden. Båda dessa linjer är operativa till sin natur: de har dagliga uppgifter knutna till verksamhetens drift. Den tredje linjen består av internrevisionen, som granskar hur systemet fungerar i sin helhet, inklusive processer som hanteras av de första två linjerna. Den tredje linjen är inte operativ – den existerar utanför det interna kontrollsystemet, för att därigenom kunna granska alla delar av det.

De interna revisioner som är knutna till ISO-ramverken, till miljöledningsförordningen, eller till andra sammanhang, är alltså delar av den andra linjens specialiserade stöd kring styr- och kontrollsystemets övervaknings- och uppföljningskomponenter. Det skiljer sig från internrevisionens självständiga, riskbaserade, och icke-operativa uppdrag att eftersöka förbättringsmöjligheter kopplade till – bland annat – dessa komponenter.

Det skiljer sig också från de externa säkringsfunktionerna, som egentligen inte alls är knutna till den egna organisationens interna mål och processer – utan till prioriterade värden hos externa intressenter så som regeringen, folket, eller aktieägarna. Den externa revisionen säkerställer därmed att organisationens intressenter kan lita på verksamheten, medan interna revisioner syftar till att säkerställa att det finns någon verksamhet att lita på. Internrevisionen, å sin sida, granskar hur länkarna mellan verksamheten och dess resultat kan stärkas: den producerar därmed ingenting, vare sig för driften eller redovisningen, utan riktas mot att tillhandahålla uppslag för att stärka den produktion som sker.

Trelinjemodellen tydliggör också en annan avgörande skillnad mellan internrevisor (tredje linjen) och interna revisorer (andra linjen), och det är till vem rapporteringen görs. Båda funktioner rapporterar till ledningen, men endast internrevisionen rapporterar direkt till styrelsen – när sådan finns. Denna dubbla rapporteringsväg är en central komponent av internrevisionens oberoende, och utgör en av de mest betydelsefulla skillnaderna mellan rollerna. Det är just denna strukturella särställning som gör att internrevisionen kan verka som en oberoende granskningsfunktion, medan interna revisorer i andra linjen främst arbetar med att kontrollera regelefterlevnad.

När de olika typerna av revision sammanblandas förlorar de också sina roller i kontrollsystemet: en internrevisionsfunktion som genomför de interna revisioner som krävs av sakområdesspecifika ramverk oscillerar mellan den andra och den tredje linjen, och kan därmed inte genomföra oberoende granskningar av kontrollsystemet i sin helhet, eftersom det skulle innebära självgranskning. På samma sätt kan internrevisionen i den tredje linjen, som är en intern funktion som arbetar för organisationens högsta ledning, inte fylla de externa säkringsaktörernas funktion att bevaka externa intressenters intressen.

FRÅN GEMENSAMMA VERKTYG TILL SKILDA PROFESSIONER

Detta kapitel har följt spåret från revision som allmänt verktyg till internrevision och intern revision som två specifika funktioner, resulterande från tillägget av samma prefix tolkat på två olika sätt – och till detta kan också läggas en ytterligare funktion som följer av att prefixet ”intern” ändras till ”extern”.

Extern revision, internrevision, och intern revision använder ett gemensamt angreppssätt, varande revision, för att tjäna olika syften. Eftersom olika sorters revision handlar om att säkra olika typer av värden blir syftet också utslagsgivande för hur revisionen fungerar. Trots den synbara likheten mellan funktionerna överlappar de därmed inte i någon större utsträckning, utan bygger snarare sina värdeerbjudanden på deras inneboende separation. Det innebär inte att det behöver finnas vattentäta skott mellan dem, såtillvida att deras granskningar måste ske helt parallellt och utan samordning. Tvärtom kan funktionerna dra god nytta av varandras insatser, om deras respektive säkringstjänster är riggade för att tillhandahålla komplementära värden (Alzeban, 2026; Barr-Pulliam et al., 2024). Det bygger dock på att de tar hjälp av varandra för att uppnå de egna syftena, snarare än på att de själva går in och direkt börjar arbeta mot de andra funktionernas syften – då urvattnas båda sidorna av relationen, och man riskerar att stå i ett läge där ingen riktigt lyckas säkra något alls. Framför allt tappar man också viktiga säkerhetsventiler – poängen med att ha flera linjer i systemet är att nästa linje skall kunna räta upp situationen om den tidigare fallerar, och om alla linjer flyter ihop förlorar man den möjligheten.

Vid sidan av frågan om de olika revisionstypernas funktioner för kontrollsystemet har det här kapitlet också återkommit till vad revision i sig innebär – och vad prefixet ”intern” innebär i förhållande till revision. I det ligger inte bara frågor kring den enskilda funktionens roll gentemot den enskilda organisationen eller intressenten, utan också frågor kring övergripande professionsutveckling. Utöver att utgöra separata säkringsfunktioner utgör externa revisorer, internrevisorer, och interna revisorer olika professioner – med olika perspektiv, standarder, ramverk, traditioner, och seder. God sed för externa revisorer bygger på *International Standards of Auditing* (FAR, 2026), god sed för internrevisorer bygger på *International Professional Practices Framework* (IIA, 2024), och god sed för interna revisorer bygger på de sakområdesspecifika ramverk som de reviderar – exempelvis inom ISO (ISO, 2026). Alla ramverk är skraddarsyddas för just den funktion som den specifika typen av revision förväntas uppfylla i systemet, och uppbyggnaden av den goda seden är ett resultat av respektive professions egen praxis och utveckling.

Det innebär också att det inte bara är revisionens plats i kontrollsystemet som spelar roll, utan också revisorns yrkesmässiga revisionsperspektiv: man kan inte utan vidare tilldela en intern revisor internrevisionsuppgifter och förvänta sig att tredje linjens funktion blir fylld, och man kan på samma vis inte bara sätta en internrevisor att utföra interna revisioner och tro att detta resulterar i en robust uppföljning inom andra linjen. Ett byte av revisionsroll innebär också i praktiken att man lämnar en profession och träder in i en annan, med alla de nödvändiga perspektivskiften som detta för med sig. En kombination av revisionsroller innebär på samma sätt att man förväntar sig att revisorn skall lyckas upprätthålla en fullgod anknytning till flera professioner samtidigt, med alla färdigheter och all fortlöpande yrkesutveckling som det innebär.

Revision är ett användbart verktyg, och får därmed bred användning på många fronter. Men på samma sätt som en skruvmejsel kan sättas i handen på både en snickare och en elektriker, kan revision begagnas av olika sorters revisorer – med olika uppdrag, olika kompetenser, olika syften, och olika förutsättningar. Även om de alla i grunden kan härledas till en gemensam nämnare, blir de i praktiken uttryck för en bred mångfald av praktiska funktioner – revision är ett kärt namn med många barn, som således också blir olika syskon i samma familj.

REFERENSER

- Alzeban, A. (2026). External Auditors' Reliance on Internal Audit Findings and Recommendations. *International Journal of Auditing*, *ijau.70034*.
<https://doi.org/10.1111/ijau.70034>
- Barr-Pulliam, D., Eulerich, M., & Ratzinger-Sakel, N. (2024). The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision. *Managerial Auditing Journal*, *39*(2), 138–165. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2023-4021>
- COSO. (2013). *Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary*.
- FAR. (2026). *Vad är god revisionssed?* FAR. <https://www.far.se/kunskap/revision/vad-ar-god-revisionssed/>
- Geist, B. (1981). *State Audit: Developments in Public Accountability* (1st ed. 1981). Palgrave Macmillan UK. <https://doi.org/10.1007/978-1-349-04666-9>
- IIA. (2024). *Globala standarder för internrevision*. Institute of Internal Auditors.
- IIA (2026). *Three Lines Model: Assurance and Advice in Support of Effective Governance*. Institute of Internal Auditors
- ISO. (2026). *ISO - International Organization for Standardization*. ISO.
<https://www.iso.org/home.html>
- Nilsson Kristiansson, S. (2022). *Internrevision vs. intern revision*. IIA Sweden.
<https://www.theiia.se/bilagor/29878861-41e3-4d85-ad8e-c80252f59a12/nedladdning>
- Power, M. (2013). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- SIS. (2024). *Internrevisorns bibel ISO 19011 ska revideras*. Svenska institutet för standarder, SIS. <https://www.sis.se/nyheter-och-press/nyheter/internrevisorns-bibel-ISO19011-ska-revideras/>
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, *26*(7), 605–622.
<https://doi.org/10.1108/02686901111151332>

Avslutning:
Lärdomar från förr inför framtiden

Mot 75 nya år av internrevision

Akademiska kommittén:

Stefan Lundborg, Daniela Argento, Olof Arwinge, Gunilla Eklöv Alander,
Anna Isacson, Maria Lahoud, Jan Marton, Fredrik Nilsson,
Stina Nilsson Kristiansson, Jens Wieslander

INTRODUKTION

I sann internrevisionsanda har denna jubileumsskrift granskat en mångfald av vinklar och vrår av IIA Sveriges och internrevisionens utveckling. I lika sann internrevisionsanda har denna granskning varit ett resultat av ett starkt samarbete. Detta samarbete har inte nödvändigtvis gestaltat sig i täta kontakter mellan alla deltagare, utan har snarare – precis som det säkringssystem som internrevisionen ingår i – utgjort ett väloljat maskineri där alla har bidragit med sin del och säkrat resultatet från sin horisont. Maskineriet har också varit tämligen omfattande: Inte mindre än trettioen olika författare står bakom de tretton kapitel som har sorterats in i de tre temaområdena, och därutöver tillkommer förord och redaktionell inramning, granskare, förlags- och evenemangsverksamhet vid IIA Sverige, och tryckningsprocess. Totalt har jubileumsskriften tagits fram under en period på elva månader, från december 2025 till oktober 2026 – en period som i ljuset av arbetet som har lagts ned har varit lång, men som i ljuset av vad som har åstadkommits kanske snarare är anmärkningsvärt kort.

När processen så når sitt slut befinner vi oss i gränslandet mellan IIA Sveriges första 75 år, och de 75 år som komma skall. Med jubileumsskriften i ryggen finns det ett antal lärdomar vi kan dra, som kanske kan bistå i övergången och bidra till en minst lika stark utveckling framåt som den vi har kunnat observera bakåt. I detta avslutande kapitel formulerar vi dessa lärdomar i två steg: Först för vart och ett av jubileumsskriftens tre temaområden, utifrån de ingående kapitlen, och sedan för jubileumsskriften i sin helhet utifrån de tre temaområdena.

INTERNREVISION DÅ, NU OCH FRAMÅT

I jubileumsskriftens första temaområde kan vi se personer som har haft – och fortsatt har – stor betydelse för IIA Sveriges utveckling resonera kring föreningens historia och framtid. Vi kan också se forskare göra breda analyser av internrevisionens roll och förutsättningar utifrån långsiktig och nutida samhällsutveckling. I gränslandet mellan föreningen och samhället, som en brygga mellan de två, finner vi på båda håll resonemang kring internrevisionen som profession.

Flemming Ruud och Maria Thalmann beskriver en historia som går ända tillbaka till den yngre stenåldern, där internrevisionen stegvis växer fram ur behovet av att säkerställa pålitlig information. Ett behov som bara har blivit allt mer påtagligt i vår nutida samhällsutveckling.

Stina Nilsson Kristiansson och ledamöter i IIA Sveriges professionsutvecklingskommitté tar vid och redogör för den sentida etappen i professionens utvecklingsresa. De redogör för hur internrevisionen sedan mitten av 1900-talet har gått från att vara en kontrollinstans med fokus på regelefterlevnad till att bli allt mer av en strategisk partner till styrelse och ledning som blickar framåt mot kommande risker.

Klas Schöldström, Guidon Berggren och Charlotta Löfstrand Hjelm kompletterar denna bild med en beskrivning av hur IIA Sverige har utvecklats under samma period, som en spegling av och en

förutsättning för den framväxande professionen. Kapitlet visar på detta sätt hur organisation och profession är intimt sammankopplade, och där det mänskliga engagemang som bygger båda delar utgör den gemensamma kraft som driver utvecklingen framåt.

Olof Arwinge tar steget vidare mot framtiden, och diskuterar hur utmaningar kvarstår kring professionaliseringsprocessen, kring uppdrag och roller, kring hantering av teknikutveckling och föränderliga granskningsobjekt, samt kring anknytningen till andra säkringsaktörer.

Anders Hult sätter via en redogörelse för ett historiskt samarbete strålkastarljuset på hur just den sistnämnda anknytningen har fungerat, i förhållande till den gemensamma uppgiften: att bidra till att säkra intern styrning och kontroll.

Alla dessa kapitel visar att internrevisionen som profession präglas av både mångfald och gemenskap: internrevision kan innebära många saker, och har kanske framför allt *inneburit* många saker över tid. Men den grundläggande rollen ligger fast: att säkerställa pålitlig information. Och de grundläggande förutsättningarna likaså: Pålitlig information kräver pålitliga samarbeten, både internrevisorer sinsemellan och med de andra säkringsfunktionerna runt omkring.

PERSPEKTIV PÅ INTERNREVISION

I det andra temaområdet ser vi på samma sätt en blandning mellan akademiska och professionella perspektiv på internrevision från forskare och internrevisorer. Fokus skiftas dock från professionen i sin helhet till specifika aspekter av internrevisionens roll och arbete.

Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo studerar en av de mest tongivande egenskaperna hos internrevisionen: oberoendet, och hur utmaningar kring detta hanteras. Genom att placera sin studie i de tre linjernas modell identifierar de tre övergripande handlingsmönster för sådan hantering: modellering (att sprida kunskap om rollen), skydd (att försvara rollen), och förstärkning (att betona rollens värde). Strategierna används på olika sätt som svar på utmaningar i olika situationer, men de visar på en gemensam nämnare. Oberoendet är inte givet – det måste hela tiden upprätthållas och återskapas.

Detta spår följs vidare av Urban Eklund och IIA Sveriges advocacykommitté, som utforskar samspelet mellan professionens, samhällets, och organisationernas utveckling. De visar hur internrevisionen inte bara är – eller kan vara – en passiv mottagare när förutsättningarna ändras, utan hur professionen också via advocacy bidrar (och behöver bidra) till att forma hur säkringssystem byggs upp och värde skapas, i ömsesidig dialog med intressenterna.

Emma Lindell sätter strålkastarljuset på just värdeskapandet, och bygger en modell för hur internrevisionen kan stärka sitt värdeerbjudande genom att ta rygg på och kombinera etablerade ramverk för effektivisering. Med ett angreppssätt som integrerar Lean, Six Sigma och agil utveckling visar hon hur man kan sätta fokus på de uppgifter och processer som skapar värde och bidrar till målfyllnelse – och hur detta fokus kan upprätthållas över tid.

Katarzyna Cieslak, Fredrik Nilsson och Wladyslaw Pleskacz visar ett tydligt exempel på just vilken typ av värde som internrevisionen står särskilt väl positionerad att tillhandahålla. Det empiriska sammanhanget är cybersäkerhet, vilket ger kapitlet ett särskilt värde i ljuset av det snabbt tilltagande och förändrade riskläget kring teknikutveckling och teknikberoende, även om lärdomarna nog kan appliceras i ännu bredare sammanhang. Genom att kombinera insikter från forskningsfronten med välgrundade resonemang från professionella erfarenheter sätter de

fingeret på en av de kanske mest vanligt förekommande organisatoriska utmaningarna – otydlighet i ansvarsfördelning. De visar också hur internrevisionen genom sin unika roll kan bidra till att identifiera och hantera problem som uppstår i ansvarsmässiga gråzoner.

Här, i detta temaområde, syns internrevisionens mångfald än tydligare; inte nödvändigtvis på grund av att internrevisionen ägnar sig åt många saker, utan snarare på grund av att den kan betraktas utifrån många olika synvinklar. Bland kapitlen finner vi betraktelser utifrån värdeskapande som uppdrag, oberoende som förutsättning, överbryggning som funktion, och advocacy som verktyg. Alla dessa betraktelser känns också igen från kapitlen i det tidigare temaområdet, där de lyftes i andra former: överbryggning av otydlig ansvarsfördelning kan kopplas till säkerställande av pålitlig information, värdeskapande som uppdrag kan kopplas till det strategiska partnerskapet med styrelse och ledning, oberoende som förutsättning kan kopplas till upprättandet av professionell självreglering, och advocacy som verktyg kan kopplas till framväxten av en stabil professionsförening. Parallellt med mångfalden finner vi därmed också även här gemenskapen: internrevisionen som ett nät av yrkesmässiga fokusområden och egenskaper, sammanbundna med varandra av trådar i alla riktningar.

INTERNREVISIONEN OCH ANDRA SÄKRINGSFUNKTIONER

Jubileumsskriftens tredje och sista område blickar utåt. Om internrevisionen som profession är ett nät av sammanbundna trådar: Var tar nätet slut, och vad sitter ändarna fast i? Svaret får vi genom analyser av internrevisionens roll i det bredare säkringssystemet.

Maria Thalmann, Flemming Ruud och Marco Schreyer anammar internrevisionens brobygggarroll genom att länka samman temaområdena i två riktningar: genom ett empiriskt fokus på internrevisionens roll i förhållande till framväxande AI-risker skapar kapitlet en länk till det tidigare lyfta cybersäkerhetsområdet och organisatoriskt värdeskapande, och genom ett perspektivmässigt fokus på de tre linjernas modell skapar det en länk till frågan om internrevisionens särart som profession. Kapitlet visar hur AI skapar nya former för hur organisationer arbetar, vilket i sin tur skapar nya förutsättningar för internrevisionen att hantera dem som granskningsobjekt. Utvecklingen producerar en rörelse mot mer organisationsövergripande risker, som också behöver hanteras på mer organisationsövergripande sätt. I detta uppstår utmaningar, men också möjligheter, när spännvidden för både vad som kan och vad som bör göras ökar.

Jens Wieslander och Stefan Lundborg tittar närmare på relationen mellan internrevisionen och en framväxande organisationsövergripande säkerhetsventil: formaliserade visselblåsarfunktioner. Kapitlet visar hur gränsen mellan olika säkringsfunktioner balanserar mellan att suddas ut eller befästas när organisationer överväger huruvida de skall samorganiseras eller ej. Internrevisionsfunktioner och visselblåsarfunktioner har många gemensamma egenskaper, men också i grunden separata uppdrag – och kapitlet utgör en systematisk genomgång av hur dessa påverkar varandra. Slutsatsen – att balansgången bör styras av den specifika organisatoriska kontexten – är en spegling av internrevisionens uppdrag: om målet är att främja organisatoriska värden, måste organisationens behov och förutsättningar stå i centrum när säkringssystemet utformas.

Stina Nilsson Kristiansson och Stefan Lundborg visar hur revision – i olika former – tar plats i detta säkringssystem, med bas i de tre linjernas modell. Även om verktyget är gemensamt, så fyller revision olika funktioner beroende på om den är extern eller intern, och beroende på om den är

en del av organisationens operativa styr- och kontrollsystem eller en oberoende säkringsfunktion. Extern revision, internrevision och intern revision – där det sistnämnda representerar inbyggda kontroller av särskilda sakområdesprocesser – formar på detta vis tre olika, men komplementära komponenter av organisationens interna styrning och kontroll. Genom detta formar de också tre olika typer av professioner, som binds samman av revisionen som angreppssätt, men som separeras av sina syften – och därmed formar tre syskon i samma familj, som stödjer sig på varandra, men som också lever sina egna liv.

Stina Nilsson Kristiansson och Jan Marton tittar närmare på de två av dessa syskon som har gått längst i frigörelsen från familjeenheten, och på varsitt håll hävdar sitt oberoende: extern revision och internrevision. Trots frigörelsen påverkas de dock fortfarande av vad som händer i familjen, och de får därmed också gemensamma utmaningar – som de hanterar på delvis olika sätt. I en genomgång av breda utvecklingstrender rörande oberoende, reglering, hållbarhet, digitalisering och kompetensförsörjning visar de var professionernas förutsättningar möts och var de går isär, med slutsatsen att det nog i slutändan finns mer som förenar än som separerar, och att det därmed finns mycket som de kan lära av varandra.

Familjemetaforen kan användas för att kapsla in temaområdet i sin helhet: ett säkringssystem består av många familjemedlemmar, och hur väl systemet fungerar beror i hög utsträckning på hur väl familjemedlemmarna förmår stötta varandra. Alla har sina roller att fylla, men om någon snubblar behöver någon annan finnas där och fånga upp. Här kan vi se både balansgången mellan integration och separation mellan olika säkringsfunktioner, och rörelsen mot organisationsövergripande risker. Alla familjemedlemmar kan inte bara leva sina egna liv, de måste också ta hänsyn till varandra och se till familjeenhetens bästa. Men vi kan också se framväxten av olika roller i linjestrukturen, och olika professioner som följd. Alla familjemedlemmar kan inte följas åt hela tiden, de måste också tänka på sina egna sfärer.

SAMLADE LÄRDOMAR FRÅN FÖRR INFÖR FRAMTIDEN

Från de tre temaområdena i denna jubileumsskrift kan vi få med oss tre övergripande lärdomar. Från det första området, som behandlar internrevisionen som framväxande profession, kan vi lära oss att mycket förändras – men kärnan är stabil. Det ger oss en utgångspunkt inför vår fortsatta utveckling, där vi kan gå stärkta framåt i vetskapen att samhället må förändras, och vi med det, men att dessa förändringar innebär kalibreringar och anpassningar till nya förutsättningar, inte en existentiell kris. Så länge vi håller fast i den stabila kärnan har vi en referenspunkt att förhålla oss till när anpassningarna görs, och vi kan med detta säkerställa att vi inte förlorar oss själva som profession när vi åker dit vindarna för oss.

Från det andra området, som rör olika aspekter av internrevisionens arbete och förutsättningar, kan vi lära oss att även det som förändras behåller sina kopplingar till ursprunget. Även om internrevisionens uppdrag breddas, även om arbetet finner nya former, och även om våra granskningsobjekt byter skepnad, så följer förändringarna en spårbar väg. Uppdragen som tillförs är inte frikopplade från vad vi redan gör, utan bygger tvärtom på våra etablerade egenskaper. Detsamma gäller de förändrade formerna, som riktas mot att dra nytta av det värde vi redan skapar. Och detsamma gäller även förhållandet gentemot organisationen som granskningsobjekt, där samma värden – grundade i oberoende säkring av pålitlig information – tillhandahålls vare sig det sker proaktivt eller retroaktivt, och vare sig informationen kategoriseras till enskilda processer eller till en övergripande arkitektur. Kanske är det också detta som bibehåller den stabila kärnan: när alla spårbara vägar från de föränderliga

ytterkanterna möts i samma knutpunkt, hålls knutpunkten också stadig från alla riktningar. Det innebär i så fall också att stabiliteten inte nödvändigtvis är av naturen given, utan aktivt måste upprätthållas genom att hålla de spårbara vägarna röjda och upplysta – i dialog med de intressenter vi finner vid vägarnas slut.

Det tredje temaområdet, som berör gränssnittet mot andra säkringsfunktioner, kan lära oss att en annan väg börjar där den första tar slut. Internrevisionens kärna är inte den enda knutpunkten, utan utgör bara en – låt vara viktig – enskild knutpunkt i ett mycket bredare nät. Varje profession, varje roll, och varje intressent i säkringssystemet representerar en egen knutpunkt för egna vägar som går i olika riktningar. En del av dessa vägar löper parallellt med våra, en del går i helt andra riktningar, en del ligger nära, och andra långt bort: men alla sitter ihop med varandra om man bara följer dem tillräckligt långt. Vår knutpunkt är alltså bara en av många – men den är vår, och för den har vi ett särskilt ansvar. Men vi har också ansvar för att säkerställa att den inte förlorar kopplingen till de andra, på samma sätt som de har ansvar för att säkerställa att de inte förlorar koppling till oss. Dessa ansvar efterlever vi bäst om vi håller ordning på var vi själva står, och samtidigt hjälper de andra runt omkring oss att positionera sig så att vi inte glider alltför långt ifrån varandra.

Om denna jubileumsskrift därmed skall bidra till att hjälpa oss i övergången mellan den dåtid som har varit och den framtid som kommer, så kan vägledningen formuleras enligt följande: Internrevisionen står på stabil – och kanske allt stabilare – mark som profession. Men denna stabilitet kommer inte av sig själv, utan av aktiva ansträngningar från alla människor i och kring professionen. För att upprätthålla dessa ansträngningar har vi alla våra roller att spela. Men även om rollerna är separata, så är ansvaret gemensamt – både för internrevisionen i sig, och för säkringssystemet i sin helhet. Om vi från respektive håll kan kroka arm och hjälpa varandra stå stadigt oavsett vilka utmaningar som får marken att skälva under oss, har vi goda förutsättningar att stå stadigt – och kanske ännu stadigare – i 75 år till, och många fler därefter!

Hur har internrevisionen utvecklats i Sverige, och vart är professionen på väg?

Kring dessa frågor möts i denna skrift forskare och professionella internrevisorer för att markera IIA Sveriges 75-årsjubileum, dra lärdomar av den tid som har gått, reflektera över var vi står idag, och blicka ut mot den framtid som komma skall.

Boken utgör en samling av tretton fristående kapitel som behandlar internrevisionens utveckling som profession, specifika aspekter av internrevisionens organisatoriska roll och uppgifter, samt relationen till andra gransknings- och säkringsfunktioner. Kapitlens innehåll omfattar såväl breda analyser av internrevisionens – och IIA:s – historiska framväxt och kommande utmaningar, som djupdykningar i särskilda frågor om oberoende, effektivitet, påverkan, visselblåsning, cybersäkerhet och artificiell intelligens.

Resultatet är en blandning av olika perspektiv, erfarenheter och insikter som erbjuder ett underlag för reflektion och diskussion kring vad internrevision är, har varit, och kan bli framöver – och om hur man kan lära av den tid som har gått för att hantera framtidens utmaningar och möjligheter.

