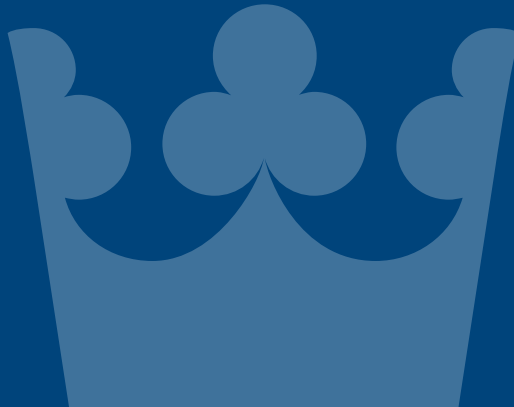


Företagsekonomiska institutionen

Akademien för ekonomistyrning i staten  
Rapport 2023:1

# Oberoendets vara och inte vara i internrevisorernas praktik

Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo



AKADEMIN FÖR EKONOMISTYRNING I STATEN 2023:1

Oberoendets vara och inte vara i internrevisorers praktik

Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo



# Oberoendets vara och inte vara i internrevisorers praktik

– en studie av internrevisionens komplexitet

Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo

© Gunilla Eklöv Alander och Mikael Holmgren Caicedo,  
Stockholms universitet

ISBN 978-91-984607-5-9

Tryck: Universitetsservice USAB, Stockholm, 2023  
Distributör: Akademin för ekonomistyrning i staten,  
Företagsekonomiska institutionen, Stockholms universitet

## Förord

Akademien för ekonomistyrning i staten (AES) är en mötesplats för forskning, studier och dialog om styrning i offentlig sektor. Inom AES utvecklas teorier, modeller och begrepp som kan användas i styrningen av politiskt ställda mål så att de tre grundläggande värdena demokrati, rättssäkerhet och effektivitet får genomslag i verksamheterna.

Rapporten är författad av ekonomie doktor Gunilla Eklöv Alander och docent Mikael Holmgren Caicedo, båda verksamma inom AES vid företagsekonomiska institutionen, Stockholms universitet.

Vi riktar ett stort tack till författarna och till alla deltagande myndigheter som så generöst har delat med sig av erfarenheter och kunskaper. Ett stort tack riktas även till Jan Wallanders och Tom Hedelius forskningsstiftelser (projekt nr. P19-0073) som genom ekonomiskt stöd möjliggjort de tre delstudier som rapporten omfattar.

God läsning önskar Akademien för ekonomistyrning i staten.

Stockholm i juni 2023,

Maria Mårtensson, professor    Eva Wittbom, föreståndare



## Sammanfattning

Tidigare forskning visar på den utmanande och utsatta roll som internrevisorer har i organisationer. Internrevision utövas i komplexa situationer där det fortfarande är oklart vad oberoende betyder och hur det utövas. I den här rapporten riktar vi därför intresset mot internrevisorernas roll genom att fokusera specifikt på oberoendebegreppet och vad det blir av oberoendet i de olika situationer de möter. Rapporten tar upp forskningsfrågan *hur oberoende konstrueras i en situation där det är problematiskt*. Vi genomför tre delstudier som empiriskt tar sig an internrevision på olika sätt: 1) genom att betrakta internrevision som en situerad praktik som varierar i relation till dess inbäddning i revisionsutskottet eller organisationens ledning, samt hur väl internrevisorernas arbete är kopplat (löst eller tätt) till organisationens styrelse eller ledning; 2) genom att undersöka hur internrevisorer i konstruerar oberoendet genom strategier som bemöter det motstånd mot internrevision de upplever i sin vardag; och 3) genom att analysera hur internrevisorer i framställer sig själva inför andra i organisationen och hur det förstärker bilden av oberoendet. Genom projektet bidrar vi till kunskap och förståelse kring internrevisorsrollen. Delstudie 1 är baserad på en textanalys av bolagsstyrningsrapporter i börsnoterade bolag och bidrar genom att beskriva den inneboende komplexiteten som internrevisorerna möter i sin vardag och de risker för oberoendet som vissa situationer medför. Delstudierna 2 och 3 är baserade på intervjuer med internrevisionschefer i myndigheter och ger i sin tur insikter om hur internrevisorer arbetar (delstudie 2) och framställer sig själva (delstudie 3) på sätt som försvarar oberoendet och värdet av internrevision.





# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b><i>Inledning</i></b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b><i>Oberoende inom internrevision</i></b> .....	<b>7</b>
2.1	<b>Oberoende inom internrevision – vad innebär det egentligen?</b> .....	<b>7</b>
2.2	<b>Två typer av oberoende inom internrevision</b> .....	<b>8</b>
2.2.1	Organisatoriskt oberoende .....	9
2.2.2	Operativt oberoende .....	11
2.3	<b>Internrevisorsrollen och hot mot oberoende</b> .....	<b>13</b>
<b>3</b>	<b><i>Metodbeskrivning</i></b> .....	<b>15</b>
3.1	<b>Empiriska utgångspunkter</b> .....	<b>15</b>
3.2	<b>Dokumentstudier genom kritisk diskursanalys</b> .....	<b>16</b>
3.2.1	Urval av bolag och kodning.....	17
3.3	<b>Intervjustudier</b> .....	<b>19</b>
3.3.1	Urvalet av respondenter och kodning.....	19
<b>4</b>	<b><i>Internrevisorerers situations(o)beroende praktik</i></b> .....	<b>21</b>
4.1	<b>Organisatorisk inbäddning och operativ koppling</b> .....	<b>21</b>
4.1.1	Löst kopplade IRFs inbäddade med revisionsutskottet .....	22
4.1.2	Tätt kopplade IRFs inbäddade med revisionsutskottet.....	22
4.1.3	Löst kopplade IRFs inbäddade med ledningen.....	23
4.1.4	Tätt kopplade IRFs inbäddade med ledningen.....	23
4.2	<b>Resultat av delstudie 1</b> .....	<b>24</b>
<b>5</b>	<b><i>Internrevisorerers strategier för att hantera sitt oberoende</i></b> .....	<b>27</b>
5.1	<b>Internrevisorerers sätt att bemöta motstånd mot rollen</b> .....	<b>27</b>
5.1.1	Motstånd: kunskapsbrister, förväntningsgap och hierarkisk påverkan .....	28
5.1.2	Internrevisorerernas ackommodationer .....	29
5.2	<b>Resultat av delstudie 2</b> .....	<b>31</b>
<b>6</b>	<b><i>Internrevisorerers intrycksstyrning till försvar för oberoendet</i></b> .....	<b>33</b>
6.1	<b>Självframställning i vardagslivet</b> .....	<b>33</b>
6.2	<b>Andras definition av situationen enligt internrevisorer</b> .....	<b>35</b>
6.3	<b>Internrevisorerers definition av situationen</b> .....	<b>36</b>
6.3.1	Den inhemska främlingen .....	36
6.3.2	Den utomstående kamraten .....	38
6.4	<b>Resultat av delstudie 3</b> .....	<b>40</b>
<b>7</b>	<b><i>Vad kan vi lära oss om oberoende och internrevision?</i></b> .....	<b>41</b>
	<b>Referenser</b> .....	<b>43</b>

# Tabellförteckning

Tabell 1: Exempel på kodning för genomförandet av delstudie 1 (egenutvecklad tabell). .....	18
Tabell 2: Information om genomförandet av intervjudelstudierna (egenutvecklad tabell). .....	19
Tabell 3: Resultat från delstudie 1 i var och en av de fyra arketyperna (egen konstruktion). .....	25
Tabell 4: Motstånd i form av kunskapsbrister och förväntningsgap och internrevisorernas ackommodationer (egenutvecklad tabell). .....	29

# 1 Inledning

I inledningen ges en genomgång av oberoendebegreppet och vi presenterar rapportens övergripande problem. Rapporten omfattar studier både inom privat sektor (delstudie 1) och offentlig sektor (delstudie 2 och 3) och här förklarar vi våra olika utgångspunkter och hur vi lagt upp studierna.

“Oberoende” är ett intressant begrepp. Det är i praktiken omöjligt att ha den kapaciteten, ändå finns krav på vissa befattningshavare i samhället att förhålla sig oberoende till parter de samarbetar med, granskar, rapporterar till och ibland får sina uppdrag från. Krav på oberoende hänger ihop med professionalisering av olika yrkesgrupper. Advokaters oberoende är till exempel “en värdefull grundsten i rättsstaten”.<sup>1</sup> Läkare ska också förhålla sig oberoende i vissa fall. Även om oberoende som begrepp inte ingår i läkarförbundets etiska regler får de enligt regel nummer 18 inte låta sig påverkas i förhållande till läkemedelsindustrins kommersiella intressen. Den etiska regeln fungerar som en säkerhet att patienternas medicinering receptföreskrivs utan påverkan. Läkemedelstillverkaren kan ha en förväntan om ökad försäljning av de egna produkterna vid erbjudanden om avgiftsfria utbildningar. Därför anses läkare behöva vara oberoende i förhållande till läkemedelsföretagen.<sup>2</sup>

Oberoende framhålls också ofta som ett berikande begrepp. Den som är oberoende är fri att skapa. Till exempel Oberoende Filmares Förbund (OFF) använder oberoende som ett epitet för att visa att de är till “för filmskapare som inte vill begränsa sig inom olika roller eller kompromissa med sitt personliga uttryck”. Eller för att visa oberoende från politiken, såsom Europeiska Centralbanken (ECB) som framhåller att oberoendet är viktigt för att upprätthålla prisstabiliteten inom EU. ECB värnar om ett politiskt oberoende från EU:s olika organ, institutioner eller regeringar, och ska därför inte befatta sig med instruktioner från dem. ECB framhåller också ett finansiellt oberoende, som uppnås genom att ägarna enbart utgörs av medlemsländernas centralbanker. På så sätt undviker ECB att eventuella privata finansiella intressen skulle kunna inverka menligt på bankens oberoende.

Vi ser alltså att oberoende är ett begrepp som signalerar olika saker, allt utifrån behovet av frihet att verka utan att påverkas, i konstnärlig mening, eller förmågan att göra välgrundade bedömningar fria från politiskt eller finansiellt tryck. Vi noterar också att det tycks finnas en olikhet i subjektet som oberoendet relateras

---

<sup>1</sup> <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2022/januari/advokaters-oberoende-en-grundsten-i-rattsstaten/>

<sup>2</sup> Läkartidningen 26/2007, <https://lakartidningen.se/aktuellt/2007/06/vad-ar-elakare-for-oberoendeae/>

till: i OFFs fall är oberoendet personligt, det behövs hos OFFs medlemmar, medan ECB framhåller oberoendet utifrån organisationen.

Att oberoendet är viktigt och kan ha en konkurrensaspekt ser vi av det resonemang som förs av Anna-Karin Baltzari Danfors, chef för Konsumenternas Försäkringsbyrå:

Behovet av oberoende vägledning har inte ändrats sedan vi började 1979, [...]. Men nu 40 år senare finns det en rad andra aktörer som också hävdar att de är oberoende. Många av dem jämför försäkringar precis som vi, men de jämför bara ett urval från företag som de har ekonomiska avtal med. Därför måste vi visa konsumenterna på skillnaden - vilka bra tjänster vi har och berätta hur vi är oberoende på riktigt, eftersom vi har Konsumentverket och Finansinspektionen bakom oss tillsammans med Svensk Försäkring.<sup>3</sup>

Här betyder oberoende frihet från ekonomiska intressen, och värt att notera är också vikten av samarbetspartners som åtnjuter stort förtroende i samhället. Oberoende framhålls som ett etiskt begrepp, och betraktas som en nyckel för att bestyrkare ska kunna ges förtroendet att se det ingen annan part kan få ta del av, och rapportera till dem som behöver information för att kunna fatta beslut, ofta av ekonomisk karaktär.

Oberoende är alltså ett både väsentligt och intressant begrepp.<sup>4</sup> Särskilt inom granskningsbranscherna, till exempel extern och intern revision, är oberoende centralt, och då som ett etiskt begrepp för att hjälpa praktikern att ta rätt beslut vid rätt tillfälle utan påverkan i någon bemärkelse. I extern revision är oberoende också en konkurrensaspekt, vilket syftar till att "stöta bort" granskare som inte uppfyller de höga krav som externa revisorer lever efter, och fungerar som ett professionshinder. Detta märks inte i revisionen av finansiella rapporter eftersom verksamheten är skyddad av staten genom lagstiftning (tex aktiebolagslagen,

---

<sup>3</sup> (<https://www.konsumenternas.se/arkiv---nyheter-bloggar-och-poddar/nyheter/2019/april/konsumenternas-forsakringsbyra-fyller-40-ar---vart-oberoende-behovs-mer-an-nagonsin/>)

<sup>4</sup> Om vi går till ordböcker för att ta reda på vad oberoende betyder finner vi snabbt att Svensk Etymologisk ordbok saknar ordet, och Svenska Akademiens ordlista (1986 – följ upp) inte ger någon synonym alls för ordet (som för övrigt placeras på samma rad som oberedd och oberiden). Däremot har ordet behandlats i Norstedts (1997), där det framgår att oberoende som adjektiv betyder 'som inte är avhängig (av ngn eller ngt) för sin förekomst, sitt handlande etc.' med synonymen självständig, och som substantiv 'det att inte vara avhängig av ngn eller ngt för sin förekomst, sitt handlande etc.'. I Svenska Akademiens ordbok står att läsa att oberoende handlar 'om förhållandet att icke vara beroende av ngn l. ngt; oavhängighet; särsk. i fråga om ekonomiska förhållanden' och att adjektivet betyder 'som icke står i avhängighets- l. underdånighetsförhållande till l. i beroende av ngn l. ngt' och som är 'oavhängig; fri, självständig; särsk. i fråga om ekonomiska förhållanden' (2023-05-25; [https://www.saob.se/artikel/?unik=O\\_0001-0045.VPe2&pz=3#U\\_O1\\_68591](https://www.saob.se/artikel/?unik=O_0001-0045.VPe2&pz=3#U_O1_68591))

ABL), men väl inom hållbarhetsrevision där fältet ännu är helt fritt för olika granskare att utföra tjänsterna. När det gäller internrevisorers arbete är det ännu oklart vad oberoende egentligen betyder och hur det utövas. Därför riktar vi nu uppmärksamheten mot oberoende inom internrevision.

Om just internrevisorer har det sagts:

Internal auditors are integral parts of an organisation and totally remunerated by it, and yet are supposed to be free of influence. (Page och Spira, 2005, s. 301).

Internrevisorer tillhör och avlönas alltså av den organisation som de utför revisioner på. Det betyder i förlängningen att de är också en del av den struktur som de ska tillhandahålla försäkran om (Nickell och Roberts, 2014), vilket kan försvåra och rent av äventyra internrevisionsfunktionen om frågor kring deras oberoende uppstår (Ahmad och Taylor, 2009). Förutom revision kan internrevisionsarbete också inkludera utförande av konsulttjänster åt organisationens ledning och för organisationen generellt (D’Onza mfl., 2015; IIA, 2020; Lenz och Sarens, 2012; Nordin, 2022). Den här tjänstesammansättningen komplicerar ytterligare internrevisorernas roll och situation. Inte bara för att den innebär att de ständigt behöver byta perspektiv från den del av rollen som tillhandahåller försäkran till en annan som handlar om beställda konsulttjänster, utan också för att engagemang för att bidra till organisationen genom konsulttjänster innebär förlust av oberoende och förmåga att tillhandahålla försäkran.

Internrevisorn riskerar således bli något av en ofrivillig tusenkonstnär (på engelska *jack of all trades*) som förväntas göra mycket, men inte förmår eller får möjlighet att göra något särskilt bra (Roussy och Perron, 2018). En tusenkonstnär som behöver balansera olika roller vars lämplighet är oklar och som är förknippade med olika intressenter: styrelser, ledningar och medarbetare. I ett sådant fragmenterat läge blir den enda konstanten att ju fler intressenter internrevisorn behöver stå till svars inför, desto fler riskerar hen att göra besvikna (Lenz och Hahn 2015) och att hen på något sätt ständigt behöver hantera den tvetydighet som är inbyggd i rollen (Van Peursesem, 2005) beträffande vem den huvudsakliga kunden är och vad huvuduppgiften består av (Lenz och Sarens, 2012).

Vi kan alltså notera att internrevisorsrollen är en utsatt roll i organisationer (Van Peursesem, 2005; Stewart & Subramaniam, 2010; Everett & Tremblay, 2014, Norman mfl., 2010) och det är därför angeläget att fokusera på internrevisorns situation och hur internrevisorn förhåller sig till den. Vi ägnar intresset därtill specifikt på oberoende och vad det blir av oberoendet i internrevisorns situation

eftersom det fortfarande är oklart vad oberoende betyder och hur det utövas inom internrevision.

Denna rapport, som består av tre delstudier, fokuserar således på forskningsfrågan *hur oberoende konstrueras i en situation där oberoendet är problematiskt*. Frågan utgår från en av revisionens grundbultar som normativ forskning och regulatoriska texter pekar på: utan oberoende förlorar revisionen sin relevans. Den öppnar upp för möjligheten att gå bortom den binära oppositionen som skapas av att fokusera enbart på oberoende kontra beroende för att istället undersöka nyanserna i dem. Det sker genom att vi empiriskt undersöker internrevision på tre sätt, nämligen utifrån ambitionen att studera a) internrevision som situerad praktik (Eklöv Alander, 2023), b) hur internrevisorer konstruerar oberoende genom strategier för att bemöta organisatoriskt motstånd (Eklöv Alander och Holmgren Caicedo, pågående arbete), och c) hur internrevisorerers oberoende kan förstås utifrån självframställning (Eklöv Alander och Holmgren Caicedo, pågående arbete). På det här sättet bidrar projektet till kunskapen om och förståelsen av internrevisorerers oberoendepraktik.

Den första delstudien bygger på dokumentstudier genom kritisk diskursanalys av tre års bolagsstyrningsrapporter i 23 bolag noterade på Stockholmsbörsens large-cap-lista (Eklöv Alander, 2023). Den fokuserar på olika situationsspecifika omständigheter som påverkar internrevisorerers oberoende inom alternativa styrformer och ämnar tolka hur situationen (definierad av huruvida internrevisorn är inbäddad i och rapporterar till revisionsutskottet eller ledningen och huruvida revisorns arbete är tätt eller löst kopplat till dem) styr oberoendets innebörd inom internrevision. Den kontext som de stora börsbolagen verkar i erbjuder oss en intressant möjlighet att studera internrevisorerers oberoende eftersom internrevision där tillämpas på frivillig basis, vilket betyder att deras praktik kan utvecklas utifrån varje organisations unika betingelser istället för att vara driven och formas av reglering.

Den andra och tredje delstudien bygger på en empirisk intervjubaserad undersökning av internrevisionschefer i svenska myndigheter. Den empiriska kontexten är här av särskilt intresse eftersom internrevision i svenska myndigheter inte bara är problematiskt på grund av det dilemma som Page och Spira (2005) pekar på, nämligen att internrevisorer ingår i den organisation som de ska utöva revision på och tillhandahålla försäkran om. I en stor del av de myndigheter som ska ha internrevision tycks oberoende vara en omöjlighet, en idé som egentligen inte borde kunna uppnås. Det gäller alla de myndigheter som styrs av en generaldirektör, och som saknar en styrelse, de så kallade enrådighetsmyndigheterna. En styrelse är enligt internrevisorerernas eget regelverk

en förutsättning för att kunna vara oberoende. Ändå finns internrevision i dessa myndigheter, och deras internrevisorer har krav på sig att vara oberoende, trots att uppdragsgivaren, generaldirektören, också är föremålet för internrevisionens granskning. Just detta skulle kunna betyda att internrevisorer, med nödens tvång, har utvecklat en praktik för att uppnå oberoende, trots avsaknaden av en styrelse. Faktum är att det finns dokumenterat, om än i en annan kontext, att internrevisorer menar att de har en sådan praktik:

In discussions of professional work, many of the auditors were concerned to emphasise their independence despite observable lack of autonomy in key areas of their work. (Page och Spira, 2005, s. 302).

Den här omständigheten i svenska myndigheter att det i många fall saknas en styrelse skapar en möjlighet att studera internrevisorers praktik för att försöka utreda vad oberoende betyder, samt hur internrevisorerna gör för att verka i den här viktiga andan. Den andra och tredje delstudien som vi presenterar i rapporten fokuserar därför på hur internrevisorer anpassar sig till det motstånd de möter i sin praktik (Pickering, 1993) respektive hur de arbetar med intrycksstyrning (Goffman, 1959) för att förstå hur oberoendet konstrueras i internrevisorers praktik.

Rapporten fortsätter i nästa avsnitt med en genomgång och fördjupad problematisering av litteraturen om oberoende inom internrevision för rapportens syfte. Därefter beskrivs de metoder som delstudierna bygger på. Sedan följer tre kapitel där vi presenterar var och en av de tre delstudiernas resultat. I kapitel 7 avslutas rapporten med våra slutsatser och förslag till förändringar av internrevisionsfunktionen överlag och inom staten.





## 2 Oberoende inom internrevision

I det här avsnittet går vi igenom vetenskaplig litteratur om oberoende som begrepp inom internrevision och presenterar kunskap om oberoende generellt, för att därefter gå in på forskning om oberoende inom internrevision. Vi beskriver den vetenskapliga kunskapen om de sätt på vilka oberoende är ett viktigt begrepp för internrevisorer och vilka utmaningar litteraturen framställer för internrevisorer att uppfylla krav på oberoende i sin praktik.

### 2.1 Oberoende inom internrevision – vad innebär det egentligen?

Oberoende är som konstaterats i rapportens inledning ett intressant och komplicerat begrepp och för att undersöka begreppets innebörd vidare kan vi vända oss till internrevisorernas bestämmelser (enligt the Institute of Internal Auditors, IIA). Enligt IIAs ramverk (IPPF: International Professional Practices Framework) (IIA 2013) är det framförallt Riktlinjer för utmärkande egenskaper nr 1100 och 1110 som behandlar oberoende och också objektivitet med den här definitionen:

Internrevisionsverksamheten ska vara oberoende och internrevisorer ska vara objektiva vid utförandet av sitt arbete. (Riktlinjer för utmärkande egenskaper 1100)

IIA ger också en detaljerad förklaring till definitionen och där framgår att oberoendet innebär att internrevisionsverksamheten ska vara befriad från de olika förhållanden eller omständigheter som skulle kunna innebära ett hot mot dess möjlighet att utföra internrevisionsplikerna. Här kan särskilt noteras att oberoendet är kopplat till verksamheten istället för till revisorn. IIAs riktlinjer fortsätter med att fastställa att det är nödvändigt för verksamhetens oberoende att internrevisionschefen har direkt och obegränsad tillgång till högsta ledningen och styrelsen, och att en sådan kontakt kan uppnås med hjälp av en dubbelrapporteringsrelation (vad det innebär hanterar vi i avsnitt 2.2.1). Oberoendehot ska enligt riktlinjerna hanteras på de fyra nivåerna den individuella revisorsnivån, uppdrags-, funktionell och organisatorisk nivå.

Objektivitetskravet har IIA definierat som en direkt förutsättning för subjektet, en mental inställning som tillåter internrevisorer att genomföra sina uppdrag så att de känner sig trygga med sin produkt och kan genomföra uppdraget utan att kompromissa med kvaliteten. Ett uttryckligt krav är att internrevisorer inte underordnar sina bedömningar i revisionsfrågor till andra. Enbart internrevisorerna själva ska utföra revisionsrelaterade bedömningar. Om internrevisorernas bedömningar subordineras andra kommer dessa i en högre ställning i förhållande till internrevisorerna, ofta relaterad till en maktordning och då hotas objektiviteten. Även hot mot objektiviteten måste hanteras på de fyra nivåerna, den individuella revisorn, uppdraget, funktionen och den organisatoriska nivån. IIA har också definierat innebörden i organisatoriskt oberoende:

Revisionschefen ska rapportera till en nivå inom organisationen som gör det möjligt för internrevisionsverksamheten att fullgöra sina skyldigheter. Internrevisionschefen ska åtminstone årligen till styrelsen bekräfta internrevisionsverksamhetens organisatoriska oberoende. (Riktlinjer för utmärkande egenskaper 1110)

Även om huvudbudskapet är otydligt i själva definitionen om vilken nivå som ska vara rapporteringsmottagare har IIA givit en tydlig tolkning i riktlinjen, angående innebörden i funktionell rapportering. Där fastställs att ”organisatorisk oberoende uppnås fullt ut när revisionschefen rapporterar funktionellt till styrelsen”. Sedan ges exempel på vad det innebär att rapportera på det här sättet, innefattande styrelsens godkännande av internrevisionens instruktion, riskbaserade revisionsplan, budget och resursplan, anställningsbeslut, lön och andra förmåner. Där framgår också att funktionell rapportering betyder att styrelsen tar emot internrevisionschefens rapportering efter utförd granskning, och uppdaterar sig hos ledningen och internrevisionschefen om internrevisionen har de resurser som behövs eller om det finns andra begränsningar. IIAs riktlinjer är alltså tydliga med innebörden i organisatoriskt oberoende. Litteraturen inom internrevisionsfältet pekar på det är väsentligt att internrevisionschefen huvudsakligen avrapporterar sina granskningsuppdrag till styrelsen för att internrevisionschefen ska kunna vara oberoende i förhållande till företagsledningen (Abbott mfl., 2010; Gendron och Bédard, 2006). Vi kan alltså notera den betydelse som ges styrelsen för internrevisorns roll.

## 2.2 Två typer av oberoende inom internrevision

Oberoende betraktat som teoretiskt begrepp har indelats i två olika kategorier: organisatoriskt och operativt. I ovanstående stycke berörde vi IIAs definition av organisatoriskt oberoende. Inom den organisatoriska kategorin är relationen till revisionsutskottet och företagsledningen i fokus.<sup>5</sup> Den här typen av oberoende handlar om revisorns *villighet* att agera med beaktande av oberoende (Page och Spira, 2005; Wolnizer, 1987), och det handlar om hur anställningsförhållandet ser ut, utformning av skydd för revisorernas opartiskhet, och i vilken omfattning de utför konsulttjänster och hur de olika aspekterna påverkar revisorns förmåga att utföra revision (Power, 1997). På samma gång som det är viktigt att förstå oberoendebegreppet organisatoriskt, är det också betydelsefullt att förstå det ur ett operativt perspektiv, eftersom det handlar om revisorers *förmåga* att utföra revision och rapportera sina iakttagelser (Power, 1997; Page och Spira, 2005). I andra termer handlar den organisatoriska nivån om *vem* som bestämmer över internrevisionen (inflytande/makt) medan den operativa kontexten berör *hur* arbetet utförs (kapacitet). Av kategorierna har den organisatoriska behandlats i forskningen (Jeppesen, 1998; Power, 1997; Wolnizer, 1987) medan den operativa inte studerats så mycket (Power, 1997). Även i IIAs riktlinjer 1100 och 1110 är det främst

---

<sup>5</sup> Ett revisionsutskott är ett beredande utskott i en styrelse och består av styrelseledamöter som har att hantera frågor om revision, finansiell rapportering och intern kontroll å styrelsens vägnar.

det organisatoriska oberoendet som är i fokus medan den operativa nivån är marginaliserad. Vi kommer nu att redogöra mer ingående för hur de här båda formerna av oberoende har hanterats i forskningen, och vi börjar med organisatoriskt oberoende.

### 2.2.1 Organisatoriskt oberoende

I ovanstående stycke noterades att det organisatoriska oberoendet handlar om revisorns *villighet* att genomföra en revision med hög kvalitet, och då granska företagsledningens operativa aktiviteter, den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen. Här handlar det om att revisorn ska kunna utföra granskningen utan att påverkas av maktförhållanden gentemot dem som är föremål för internrevisorns granskning (så kallade granskningsobjekt). En oberoende inställning skyddas här genom organisatoriska lösningar såsom rutiner för anställningsförhållandet med anställning och uppsägning, där det är viktigt att internrevisorn inte hamnar i beroendeställning, och i vilken utsträckning och om vad internrevisorerna utför konsulttjänster, där det handlar om att de ska kunna utföra revision utan att stöta på problem på grund av tidigare givna råd eller utformning av interna rutiner och processer. I det här sammanhanget är styrelsens revisionsutskott viktig för att stötta internrevisorns oberoende (Abbot mfl., 2010; Gendron och Bédard, 2006). Forskning har däremot funnit indikationer på situationer när rapportering till revisionsutskottet istället innebär en fara för internrevisorernas oberoende (Abbott mfl., 2016; Roussy, 2015; Norman mfl., 2010). Det beror på att företagsledningen trots revisionsutskottets närvaro ändå kan ha en betydande makt över internrevisionsfunktionen. Exempel på företagsledningens inflytande över internrevisionen är när företagsledningen deltar i internrevisorernas planering genom att granska och godkänna den, och när de ger (eller inte ger) stöd till internrevisorerna i deras strävan efter att genomföra sina uppdrag genom att hantera deras tillgång till information och kontaktpersoner. Inom kategorin organisatoriskt oberoende diskuteras därför internrevisorernas rapporteringsvägar, och då blir deras placering inom organisationen intressant (Sarens, 2009).

Syftet med att se över internrevisorernas rapporteringsvägar är att organisera vem som kan påverka internrevisorernas *scoping* (revisionens omfattning och val av enheter, granskningsobjekt, att granska) och planering, arbetets utförande, och rapportering av iakttagelser (IIARF, 2003). Rapporteringsvägarna utformas administrativt eller funktionellt. Inom administrativ rapportering sker rapportering till finansdirektören och till affärsområdeschefer av iakttagelser som är till nytta för deras ansvarsområden för iakttagelser om verksamheten och redovisningsfrågor (Bariff, 2003). Till den administrativa funktionen hör att underlätta internrevisorernas dagliga aktiviteter (IIARF, 2003). I den funktionella rapporteringen ingår att styrelsen ska bestämma internrevisionens inriktning och godkänna deras riktlinjer (IIARF, 2003). En funktionell rapportering till styrelsen och revisionsutskottet anses vara "den bästa källan till oberoende och inflytande" (Bariff, 2003, s. 4, fritt översatt), eftersom det ger internrevisionsfunktionen "dess bästa synlighet, auktoritet och ansvar för att på ett

oberoende sätt granska företagsledningens bedömningar” (IIARF, 2007, s. 8-3, fritt översatt). Det har ifrågasatts om rapportering till CFO uppfyller syftet med IIAs oberoendebestämmelser. Det svar som ges av IIA är emellertid att internrevisionschefen – för att uppfylla oberoendekraven – bör rapportera funktionellt till revisionsutskottet, och administrativt till CEO medan rapportering till CFO inte uttryckligen är förbjudet (IIARF, 2003).

En funktionell rapportering till revisionsutskottet kan vara en åtgärd för att skydda internrevisorernas oberoende (Christopher mfl., 2009; Norman mfl., 2010; Roussy, 2013). En funktionell rapporteringsväg till revisionsutskottet skyddar internrevisionens funktion på olika sätt, till exempel angående internrevisionens budget. Om företagsledningen har till uppgift att godkänna budgeten har de ju möjlighet att begränsa den eller ändra den i väsentliga avseenden, vilket skulle kunna leda till en begränsning av internrevisionens omfattning och innehåll (Christopher mfl., 2009) eller i värsta fall förhindrar upptäckt av bedrägeri (James, 2003). Å andra sidan visar forskning tecken på att internrevisioner kan få hot från företagsledningen om de rapporterar höga risker för bedrägeri direkt till revisionsutskottet (Abbott mfl., 2016; Norman mfl., 2010, Roussy, 2013).

Samtidigt som revisionsutskottet och styrelsen behöver säkerhet om internkontrollens funktion och riskhanteringen från internrevisorerna är det viktigt för företagsledningen att få hjälp med företagets operativa styrning och de kräver ofta att få information och rekommendationer om hur styrningen och de operativa processerna kan förbättras för att öka kontrolleffektiviteten (IIARF, 2003). Företagsledningen kan alltså dra i internrevisionen och kräva insatser inom rådgivningsuppdrag, vilket kan äventyra internrevisorernas oberoende. Revisionsutskottet är viktigt ur den här aspekten, för att stötta internrevisorerna och väga upp och skydda deras ställning (Christopher mfl., 2009; James, 2003; Khelil mfl., 2016; Cohen mfl., 2010). Internrevisorernas anseende bygger på att de kan genomföra sina uppdrag, och diskutera dem och uppföljningsbehov med revisionsutskottet utan att påverkas av andra i organisationen (Read och Rama, 2003).

Förutom revisionsutskottets betydelse för internrevisorernas oberoende är det också betydelsefullt för deras oberoende att funktionen styrs av en internrevisionschef. Det behövs också särskilda stadgar för utformning av internrevisionsfunktionen där internrevisionens ställning fastställs, liksom vilken tillgång till resurser funktionen ska ha gällande personal i organisationen och deras resurser, och fastställa omfattningen på deras uppgifter och uppdrag (IIARF, 2007). En internrevisionsplan behöver etableras och “presenteras för, granskas och godkännas av revisionsutskottet” (IIARF, 2007, s. 8-4, fritt översatt). Enskilda möten mellan internrevisionsfunktionen och revisionsutskottet är också ett sätt att stärka internrevisorernas ställning och oberoende

(Khelil mfl., 2016). Sådana enskilda möten kan också stärka revisionsutskottets ställning (Christopher mfl., 2009).

Revisionsutskottet bör också se till att hålla företagsledningen ansvarig för att se till att internrevisorernas iakttagelser och rekommenderade åtgärder faktiskt också genomförs, och därför behöver revisionsutskottet se till att uppföljning av internrevisorernas rekommendationer genomförs (Gendron och Bédard, 2006). Det är alltså viktigt att företagsledningen inte ensam har inflytande över internrevisionens arbete eftersom iakttagelser måste kunna rapporteras och rekommendationer genomföras vilket skulle kunna åsidosättas om företagsledningen ensamt har inflytande över aktiviteterna (Abbott mfl., 2016; Harrell mfl., 1989). Under sådana omständigheter kan internrevisionens oberoende sättas under hög press.

### 2.2.2 Operativt oberoende

Det operativa oberoendet, som handlar om revisorns *förmåga* att förhålla sig oberoende, indelas i två delar: informationsoberoende och epistemiskt oberoende (Power, 1997; Jeppesen, 1998). En tredje del kan adderas till den här kategorin av oberoende, nämligen policyoberoende (Power, 1997).

Informationsoberoende handlar om en möjlighet eller förmåga att skaffa information utan att behöva ta stöd från interna parter. Därmed är externa revisorer sämre skickade än internrevisorer att upprätthålla ett informationsoberoende eftersom de måste lita till interna parter inom klientföretaget för att skaffa sådan information som behövs för att kunna genomföra ett revisionsuppdrag: de måste lita på information som underbygger åtminstone vissa av företagsledningens påståenden och som de får av interna parter (Power, 1997). Internrevisorer å andra sidan har större möjligheter än externa revisorer att skaffa sig information själva eftersom de har större kännedom om företaget och dess system och processer i egenskap av anställda inom organisationen. Av det här skälet är informationsoberoendet starkare inom intern revision än inom extern revision, även om externrevisorer förstås har möjlighet att skaffa information från externa parter (som tex externa bekräftelser från klientens affärsbank). Det är särskilt kompetens och expertkunskaper som är centrala för ett informationsoberoende, på grund av att yngre och mer oerfarna revisorer måste lita mer på företagsledningens och granskningsobjektens information och förklaringar och kan ha besvär att utmana och ifrågasätta den information de får (Page och Spira, 2005).

Det epistemiska oberoendet (eller rakt översatt: kunskapsberoende) handlar om revisorns befogenhet att skaffa sig en kunskapsbas som är fri från företagsledningens inflytande, och handlar därför om kärnan inom revision (Power, 1997). Oberoendet i den epistemiska aspekten handlar dels om att det måste finnas tydliga spelregler för klientens förvaltning, dels solida tekniker för att utföra bedömningar av om reglerna efterlevs och som är utan påverkan av klienten (Power, 1997). Ett villkor för att revisionsprocessen ska kunna vara epistemiskt oberoende är också att revisionens

kunskapsbas inte tjänar klientens intressen (Jeppesen, 1998), eller med andra ord: internrevisorer ska kunna sätta sin egen agenda och också avgöra vad som ska granskas och när det ska ske (van Peursem, 2005, s. 509, fritt översatt). En aspekt av informationsoberoende gäller internrevisionens planering, där företagsledningen inte bör bli alltför involverad, även om deras kunskap om företagets olika risker kan vara efterfrågad. Då är det bättre för informationsoberoendet om internrevisorerna har en dialog med revisionsutskottet om företagets risker för att avgöra granskningens inriktning och omfattning (Christopher mfl., 2009). Det finns ett omvänt samband mellan informationsoberoende och epistemiskt oberoende: där det förra är svagt kan det senare vara starkt, vilket märks vid jämförelse mellan externrevision och internrevision (Power, 1997).

Policyberoendet handlar om i vilken utsträckning revisorerna har möjlighet att skapa och inrätta operationella riktlinjer för företaget, eller med andra ord bli "policyskapare" (Power, 2003). Problemet är ju att när internrevisorer påverkar designen av interna kontroller uppstår i ett senare skede ett självgranskningshot när revisorerna sedan ska granska de interna kontrollernas effektivitet: "ett intryck skapas om att det är internrevisorerna som äger processen istället för företagsledningen" (Power, 2007, p. 59, fritt översatt), vilket leder till att deras granskningsarbete tappar auktoritet och riskerar bli meningslöst. Policyberoende kommer i fara när internrevisorer utför rådgivnings- eller konsulttjänster för företagsledningen. De riskerar då att komma för nära företagsledningen, och för att undvika sådana risker har IIA stipulerat att objektivitet alltid ska upprätthållas och att internrevisorerna inte ska gå in i och ta på sig sådant ansvar som belöper på företagsledningen (IIA, 2017). Det finns forskningsresultat som tyder på att internrevisorer åsidosätter sitt oberoende genom "uppgivenhetsmetoder" då de blir mer eller mindre direkt engagerade i verksamheten och hamnar i konflikter mellan sina olika roller, då de både ska utföra revision och konsultuppdrag (Roussy, 2015). För att policyberoendet ska hållas intakt behöver internrevisorerna avstå från att utföra tjänster som innebär att utveckla och implementera operativa riktlinjer som i ett senare skede skulle kunna bli föremål för deras revisionsuppdrag.

Det litteraturen och tidigare forskning visar om oberoende i allmänhet och internrevisorerers oberoende i synnerhet är att internrevisorer tycks slitas mellan styrelsen - och dess revisionsutskott - och företagsledningen, och att de olika roller som då kommer ifråga kan orsaka oberoendehot som internrevisorerna kan ha mer eller mindre problem med att hantera. I sådana situationer måste internrevisorerna ägna energi och kraft åt oberoendehoten medan granskningsarbetet ändå måste utföras, vilket kan leda till ineffektivitet och arbetsrelaterad stress.

### 2.3 Internrevisorsrollen och hot mot oberoende

I ovanstående avsnitt har vi berört två olika uppgifter som internrevisorer kan ges, revision och konsultuppdrag. Här ska vi nu gå igenom litteratur om hur dessa två påverkar internrevisorsrollen.

Inom den nuvarande styrningsmiljön betraktas internrevisorer som viktiga för att ge styrelsens ledamöter säkerhet om funktionen hos det interna kontrollsystemet. Den här uppgiften åläggs dem med en förväntan om att de ska kunna ge sådan säkerhet om systemet, men det kräver att de är oberoende. Deras möjligheter att vara oberoende bör enligt tidigare forskning ifrågasättas, eftersom internrevisorer är del av den kontrollstruktur som de ska granska (Nickell & Roberts, 2014). Den här sammanblandningen med det interna kontrollsystemet och de utmaningar det medför beror på främst två olika aspekter av rollen och hur den utförs. När det gäller kunskap om internrevision i staten utgör båda aspekterna viktiga delar av internrevisorerens oberoende.

Den första aspekten har att göra med vilka tjänster internrevisorer utför, att internrevisorer inte enbart utför *revisionsuppdrag* för styrelsen, utan också ger mervärde i form av *konsultuppdrag* för företagsledningen (D'Onza mfl., 2015; Lenz & Sarens, 2012). Enligt tidigare forskning är det inte klarlagt hur en lämplig kombination av tjänsterna skulle se ut (Abbott mfl., 2010). Därtill orsakar olikheterna i de här typerna av tjänster en utsatthet för internrevisorer eftersom deras roll påverkas av motstridigheter (Aghghaleh mfl., 2014; Everett & Tremblay, 2014; Gendron & Bédard, 2006; Roussy, 2015; Stewart & Subramaniam, 2010; Van Peurse, 2005). I en nyss utkommen studie framställer Nordin (2022) den här tjänstesammanblandningen som en tragediberättelse (eng. *tragedy plot*), där revisionen i sig själv blir tvetydig. Internrevisorerens dagliga arbete kan alltså kompliceras av att ha två olika uppdragsgivare, styrelsen å ena sidan för revision, och företagsledningen å den andra för konsultuppdrag. För internrevisorer själva är det viktigt att utföra revision, eftersom det är deras främsta kompetens, men också att ge mervärde till företagsledningen med uppgifter som är viktiga för den operativa styrningen av organisationen.

Den andra aspekten handlar om strukturella hot mot oberoendet utifrån hur rollen är uppsatt med rapporteringsvägar, lönesättning och anställningsförhållanden. Internrevisorerens oberoende berörs av olika organisatoriska nivåer, på så sätt att de kan påverkas hierarkiskt av organisationens medlemmar såväl högre upp som under dem i den organisatoriska strukturen, de är med andra ord "multilagrade" (Page och Spira, 2005, vilka använder begreppet "multi-layered"). De här strukturerna ska bädda in internrevisorererna så att deras oberoende stärks, och ett effektivt sätt är att se till att de har en funktionell rapportering till styrelsen och dess revisionsutskott, och administrativ rapportering till företagsledningen (Bariff, 2003; Sarens & de Beelde, 2006; Christopher mfl., 2009; Sarens, 2009; Norman mfl., 2010). Styrelsen och dess



revisionsutskott kan utföra olika uppgifter för att stärka oberoendet, såsom att fastställa deras riskanalys och plan för granskningsarbetet. På så sätt kommer styrelsen och revisionsutskottet att ha översyn över internrevisorernas arbete och sanktionera det, vilket samtidigt minskar företagsledningens förmodade inflytande däröver. Det är också viktigt att styrelsen godkänner internrevisionens budget, annars kan företagsledningen begränsa budgeten och på så sätt reducera granskningsarbetet (van Peurse, 2005; Christopher mfl., 2009). Även att anställa internrevisionschefen bör skötas av styrelsen eller dess revisionsutskott, liksom uppsägning, där det senare inom staten, enligt 2a§ Internrevisionsförordningen (2006:1228) ska skötas av Statens ansvarsnämnd.

Vi ser alltså att vad internrevisorer gör och under vilka strukturella former de gör detta spelar roll för deras oberoende. I nästa avsnitt beskriver vi de metoder vi tillämpat för att genomföra de tre delstudierna för att kunna besvara vår övergripande forskningsfråga om oberoendets konstruktion.

### 3 Metodbeskrivning

I det här projektet har vi använt oss av dels dokumentstudier av bolagsstyrningsrapporter i börsnoterade bolag, dels semi-strukturerade intervjuer med internrevisionschefer vid myndigheter. I det här avsnittet beskriver vi de metoder vi tillämpat vid studiens genomförande. Vi redogör först för studiens empiriska utgångspunkter, därefter för delstudie 1 (dokumentstudien) och för delstudierna 2 och 3 (intervjustudierna).

#### 3.1 Empiriska utgångspunkter

Forskning visar att det är viktigt för internrevisorernas oberoende att det finns en styrelse och också ett revisionsutskott i styrelsen. Just det här gör staten till ett intressant forskningsfält för att studera internrevisorers oberoende, eftersom många myndigheter som måste ha en internrevisionsfunktion faktiskt inte har någon styrelse utan istället leds helt och hållet av en generaldirektör. Den här organiseringen stämmer inte med gängse bolagsstyrningsmodeller, som internrevisionens styrformer är baserade på. Om vi jämför med aktiebolagets organisering till exempel, vilket är den allra vanligaste juridiska formen för organisering av företagande i Sverige, har ett aktiebolag alltid en styrelse, och det är bara publika aktiebolag som får erbjuda aktier till handel på börsen. I de största företagen som är noterade på Stockholmsbörsen (Nasdaq OMX Stockholm Large Cap) finns en förväntan enligt den svenska bolagsstyrningskoden att internrevision ska finnas, i de fall en sådan funktion inte finns ska det förklaras i bolagsstyrningsrapporten (enligt kodens devis "följ- eller förklara"). En styrelse är så central för organiseringen av stora publika företag att IIA (dvs Internrevisorernas globala förening) i sin Attribute Standard 1110 – så som vi visade ovan - utgår från att organisationer har en styrelse, och att den är en viktig grund för internrevisorernas oberoende. Men så är det ju inte alltid.

I Sverige måste cirka 71 myndigheter ha en internrevisionsfunktion, och under 2021 hade cirka 41 myndigheter en styrelse, medan cirka 28 saknar en styrelse och istället leds av en generaldirektör. Enligt internrevisorernas internationella ramverk (IPPF) (IIA, 2013) är utgångspunkten att en styrelse finns för internrevisorers rapporteringsrelationer. Den svenska Internrevisionsförordningen (2006:1228), som reglerar internrevisionen i staten, är först och främst utformad för myndigheter med styrelser men fastställer att i myndigheter som leds av en generaldirektör är det den här befattningshavaren som har de uppgifter som är viktiga för internrevisionens funktion (Internrevisionsförordningen (2006:1228); ESV, 2014). Den svenska modellen för organisering av internrevision i staten tycks alltså inte vara synkroniserad med internrevisorernas egna standarder. Det är naturligtvis inte något krav för att kunna inrätta befattningen i den svenska staten, men det betyder också att internrevisorer i staten kan ställas inför svårigheter när det gäller oberoendet, eftersom det kan innebära

att professionella stöd och strukturer saknas för rollens funktion. Generaldirektören är ju både den som beställer revisionen, och som är dess föremål. Hur internrevisorer går tillväga för att balansera sin relation med generaldirektören är intressant att undersöka. Riksrevisionen kommer också fram till att samspelet inte alltid fungerar mellan internrevisionen, uppdragsgivare och övrig verksamhet, och har noterat brister i organiseringen av internrevisionen (Riksrevisionen, 2017). Det är ju så att även om styrningsmodellen inom staten inte är anpassad till internrevisorernas behov och regelverk, måste de försöka uppfylla kraven på oberoende. De två typerna av styrningsmodeller som finns inom staten ger möjligheter att jämföra hur internrevisorer som kommer från samma regulatoriska kontext – den svenska – hanterar sitt oberoende inom de två olika typerna av styrningsmodeller: den ena med styrelse, där uppdragsgivaren är helt överordnad internrevisorn, och den andra, utan styrelse men med generaldirektör, där uppdragsgivaren både är beställare och subjekt för granskningen. Den skillnad som alltså finns i den svenska staten mellan hur den dagliga praktiken sker i de två typerna av styrmodeller och de förväntningar på oberoende som finns inbyggda i standarder, såsom internrevisorernas etiska kod och standarder (IPPF), erbjuder alltså en inspirerande ingång för att studera vad oberoende betyder och hur det utövas.

### 3.2 Dokumentstudier genom kritisk diskursanalys

I den första delstudien utförd av och rapporterad i Eklöv Alander (2023) har en kritisk diskursanalys utförts på “semiotic elements of social practices” (Chouliaraki och Fairclough, 1999, p. 38), vilka i det här fallet består av narrativ i bolagsstyrning om internrevisorers situerade praktik. Metoden är ytterst ovanlig inom revisionsforskning. Weicks (1976) förslag om en jämförande analys för att studera varianter på löst (eng. loosely) och tätt (eng. tight) kopplade (eng. coupled) system i organisationer, har utförts genom att jämföra narrativ om internrevisionsfunktionernas oberoende i bolagsstyrningsrapporter i svenska börsnoterade bolag som har en internrevisionsfunktion.

Det finns olika argument om vilka möjligheter rapporter egentligen ger för att förstå en viss praktik. Genom att dra från Alvesson och Kärreman (2011, s. 1123) innehåller bolagsstyrningsrapporter “observables”, alltså “beståndsdelar som kan utgöra föremål för empirisk undersökning” (fritt översatt). Då kan de organisationsstrukturer som presenteras i en bolagsstyrningsrapport ses om exakta representationer av organisationens bolagsstyrningspraktik (även om detta inte direkt var vad Alvesson och Kärreman menade). En mer kritisk hållning skulle vara att betrakta rapportering om bolagsstyrning som endast symboliska sätt att presentera organisationens försök till legitimering och uppfyllande av krav på ansvarighet, medan dess verksamhet vore särkopplad från strukturerna (Kalbers och Fogarty, 1998).

En offentlig rapport är också möjligt att betrakta som ett giltigt dokument för en vetenskaplig undersökning eftersom rapportens publicering kräver samtycke om dess innehåll av välunderrättade befattningshavare som "uppfattar dess arbiträra natur" (Chua, 1995, s. 115, fritt översatt). Även om författarskapet är näst intill omöjligt att fastställa för den här typen av sammansatt rapportering är det ändå rimligt att anta att de som signerar rapporten, alltså styrelsen, åtminstone godkänner dess innehåll. Det är också möjligt att betrakta rapportering som komplement till en skenbar praktik istället för en ren representation (Chua, 1995; Robson, 1999). Aspekterna gör att innehållet i rapporter alltid kommer att vara politiskt i någon bemärkelse vilket gör dem väl lämpade att studera med hjälp av en kritisk diskursanalys. Forskare som tillämpar kritisk diskursanalys menar att diskurser är socialt konstituerande, då de kan forma organisationers verklighet och den ekonomiska verkligheten hos de aktörer som är inbegripna i styrprocesserna (Chouliaraki och Fairclough, 1999). Genom den kritiska diskursanalysen kan en förståelse uppnås av de maktstrukturer som omgärdar internrevisorer, istället för att förstå oberoendet som enbart reflekterande deras ekonomiska verklighet (Chouliaraki och Fairclough, 1999).

### *3.2.1 Urval av bolag och kodning*

I den första delstudien ingår bolagsstyrningsrapporter under tre år för bolag som var noterade på Stockholmsbörsens large-cap-lista den 3 januari 2011 och som följer svensk lagstiftning. Då det saknas ett register över de bolag som har internrevisionsfunktioner analyserades bolagsstyrningsrapporterna och resultatet blev till sist 23 bolag (se bilaga 1 och 2). En sådan analys möjliggörs av den svenska bolagsstyrningskodens krav på att bolagen årligen ska bedöma sitt behov av en internrevisionsfunktion (SwCGC, 2010, 7.4). Lämpliga år att studera är 2008, 2009 och 2010, eftersom svensk bolagsstyrningsreglering genomgick en genomgripande utveckling då, dessutom hade rapporteringspraxis inte hunnit mogna vilket medförde intressanta skillnader i rapporteringspraktiker.

Ett analysdokument togs fram genom att hämta pdf-filerna från bolagens hemsidor, kopiera avsnitt ur bolagsstyrningsrapporterna (med år och sidnummer) till ett enhetligt analysdokument (omfattande drygt 190 sidor). Även bilder föreställande organisationsstrukturer hämtades till en Power Point-fil (omfattande drygt 56 sidor), vilket underlättade analys av internrevisionsfunktionernas position inom styrningsstrukturen. Analysdokumentet möjliggjorde tolkningen av internrevisionsfunktionernas inbäddning med revisionsutskottet eller ledningen.

Den kritiska diskursanalysen har genomförts med den kodning och kategorisering som framgår av tabell 1 nedan.

<b>Analyskategori</b>	<b>Konnotation</b>	<b>Lös koppling</b>	<b>Tät koppling</b>
<b>Operationell koppling</b>	Operationellt oberoende, dvs revisorns kapacitet att genomföra revision, betecknar hur revisionen utför (eng. enact) revisionen där koordinering av aktiviteter och omfattningen av delegering av självbestämmande är avgörande för oberoendet.	Revisorns arbete är löst kopplat till kommandokedjan, revisorn utför arbetet autonomt.	Revisorns arbete är tätt kopplat till kommandokedjan, revisorn utför arbetet heteronomt.
<b>Koder</b>	Revisorer uppför (eng. enact) operativt oberoende, uttryckt som kapacitet att utföra en revision genom riskanalys, planering, bevisinsamling, dra slutsatser och rapportera iakttagelser.	IRF är aktiva i olika grad, med indikationer om deras självbestämmande och autonomi. Verb för IRF: utveckla, förbättra, tillse, fastställa, övervaka, kontrollera, proaktiv.	IRF är passiviserade i olika grad, kontrollerade, handledda, olika indikationer om att revisorerna är dominerade och kontrollerade. Verb för revisionsutskottet: avgöra, fastställa, etablera, anta, dvs praktiker för att subordnera internrevisorerna.
<b>Analyskategori</b>	<b>Konnotation</b>	<b>Inbäddning i revisionsutskottet</b>	<b>Inbäddning i ledningen</b>
<b>Organisatorisk inbäddning</b>	Organisatoriskt oberoende framställer revisorns inbäddning i strukturella former för revisorns vilja att agera oberoende, såsom regler och rutiner designade för autonomt rollutförande utifrån bindningar (eng. ties) inom den tredelade konstellationen för revisorns situation (position).	Internrevisorn är inbäddad i och rapporterar till revisionsutskottet.	Internrevisorn är inbäddad i och rapporterar till ledningen.
<b>Koder</b>	Hur internrevisorers organisatoriska oberoende struktureras genom deras sociala relationer, involverar till vilken hierarkisk nivå i bolagsstyrningen som internrevisorerna rapporterar till, hanterar deras anställning, ersättning, och sanktionerar deras arbete.	Riktningen på och styrkan i bindningar avseende rapportering till revisionsutskottet.	Riktningen på och styrkan i bindningar avseende rapportering till ledningen.

Tabell 1: Exempel på kodning för genomförandet av delstudie 1 (egenutvecklad tabell).

Vid analysen har svåra gränsdragningar utförts, och i vissa fall har en bedömning skett av till vilken kategori en IRF i huvudsak hör. Validering av resultat skedde med hjälp av Internrevisorernas förening, vilka arrangerade en liten exklusiv workshop sammansatt av företrädare för föreningen, en projektledare, och tre internrevisionschefer, varav två från bolag som ingår i studien och en från ett stort

statligt företag. Genom workshopen kunde resultaten valideras (Lincoln & Guba, 1985; Guénin-Paracini mfl., 2015). Workshopen varade i tre timmar, och den del som avsåg själva reflektionerna från deltagarna varade under 80 minuter och spelades in och transkriberades för att vidare analyseras.

### 3.3 Intervjustudier

Intervjuerna har genomförts med internrevisionschefer verksamma vid svenska myndigheter (en mer utförlig beskrivning av den här delen av empirin sker under avsnitt 5.1).

#### 3.3.1 Urvalet av respondenter och kodning

Vår population utgörs av alla internrevisionschefer vid myndigheterna per 1 januari 2020. Urvalet består av ett bekvämlighetsurval, som vi baserat på inbjudan till ett seminarium från ett av nätverken för internrevisorer i myndigheter. Hos dem presenterade vi vårt projekt i mars 2020. Presentationen var en dörröppnare som gav oss access till ett flertal intervjuer, och övriga har vi erhållit genom snöbollseffekten och genom att kontakta internrevisionschefer vid myndigheter som var lämpliga med tanke på storlek och omfattning på deras internrevisionsfunktioner. Utfallet framgår av tabell 2.

Kriterium	Urval
Internrevisionsmyndigheter (av 71)	27
Styrelsemyndigheter (av 41)	21
Enrådighetsmyndigheter (av 28)	6
IIA Sweden	2
Information om organisationerna:	
Med revisionsutskott	11
Ensampraktiserande internrevisionschefer	11
Chef för funktion med flera revisorer	16
Myndigheten ska lämna underlag till statens årsredovisning	17
Distansintervjuer (Zoom, Teams, Skype)	24
Telefonintervjuer	5
Total inspelningstid	2 097 minuter
Intervjutid i genomsnitt	72 minuter/intervju

Tabell 2: Information om genomförandet av intervjudelstudierna (egenutvecklad tabell).

Under våren 2020 genomfördes 21 intervjuer, medan åtta intervjuer genomfördes under hösten 2020. På grund av Covid-19 har alla intervjuer utförts på distans. Alla intervjuer har spelats in och transkriberats. Formen för intervjuerna har varit semi-strukturerad och följt den analytiska metoden (Kreiner och Mouritsen, 2005). I genomsnitt varade varje intervju drygt 72 minuter och vi har totalt drygt 2000 minuters intervjutid för det här projektet. Alla respondenter har erhållit information om hur vi hanterar personuppgifter och har godkänt både sin medverkan och vår hantering av personuppgifter. Alla myndigheter har anonymiserats och i den här rapporten ges inga direkta citat från respondenternas utsagor.

Vi har genomfört analys av transkriberingarna där vi följt Charmas (2006) tolkningsmetod, genom initial kodning, där vi skapat långa deskriptiva koder (573 stycken unika koder men där flera utsagor ryms inom samma kod) för att "fånga" en tolkning, följt av fokuserad kodning för att skapa kategorier. Därefter har vi använt teoretisk kodning för att relatera kategorierna till litteraturen i syfte att åstadkomma våra resultat och bidrag. Analysen har utförts med hjälp av NVivo för att koda rad för rad i transkriberingarna. Vi har stärkt resultatens pålitlighet genom att koda och diskutera analysarbetet gemensamt och därmed uppnå en enhetlig tolkning av materialet.

Vi har haft möjlighet att testa resultatens validitet (Lincoln och Guba, 1985) genom presentation av delresultat vid AES forskardag 2022, och har på så sätt fått in synpunkter på våra tolkningar från internrevisorer som deltog i studien och internrevisorer som inte deltagit men som ändå känt igen sig i våra resultat. De här synpunkterna gav oss goda betingelser för vidare analysarbete.

## 4 Internrevisorers situations(o)beroende praktik

Ovan har vi konstaterat att förståelsen av oberoende inte är tillräckligt utvecklad i revisionsforskningslitteraturen, särskilt inte utifrån aspekterna organisatoriskt och operativt oberoende. Den här delstudien syftar till att analysera hur internrevisorers oberoende kan förstås, som en relation mellan organisatorisk inbäddning och operativ koppling.<sup>6</sup> Den kontext som studien utförs inom, det vill säga de stora börsbolag där internrevision utövas på frivillig basis, öppnar upp för möjligheten att studera oberoende i en situation som är potentiellt problematisk eftersom den utövas i en kontext som är fri från reglering. Internrevisorernas praktik kan alltså utvecklas utifrån varje organisations unika betingelser istället för att vara driven och formas av en specifik reglering.

### 4.1 Organisatorisk inbäddning och operativ koppling

Internrevisorer är inbäddade i nätverk av sociala relationer med överordnade, kollegor och anställda (Page och Spira, 2005). Att de är inbäddade i sådana nätverk låter oss förstå att de också påverkas (Granovetter, 1973; 1985) och genom att studera dem kan vi förstå dels hur de är placerade i nätverk av styrning, dels hur deras oberoende påverkas av det. I synnerhet är internrevisorer inbäddade i ett nätverk som består av tre parter: de själva, ledningen och styrelsens revisionsutskott.

Organisationer kan också förstås i termer av koppling mellan organisatoriska element (Glassman, 1973; Orton och Weick, 1990; Weick, 1976). Kopplingarna kan i sin tur förstås som lösa (eng. loose) eller täta (eng. tight) där lösa kopplingar innebär större möjligheter till autonomi, det vill säga självbestämmande och handlingsfrihet. En tät koppling innebär i sin tur snarare heteronomi, det vill säga mer kontroll och mindre handlingsfrihet. Interna revisorer behöver frihet att göra bedömningar när de utför professionella uppgifter och delta i att fastställa mål och fatta beslut om sitt arbete (Aghghale mfl., 2014) och det är därför av intresse att analysera kopplingar till olika aktörer i organisationen.

Förståelse för hur internrevisorer är inbäddade i organisationer samt hur tätt eller löst kopplade de är till ledningen eller revisionsutskottet möjliggör alltså en nyanserad beskrivning av deras oberoende. Nedan presenteras delstudien genom en beskrivning av dess resultat avseende fyra kategorier som visar hur olika internrevisionsfunktioner (IRF) är löst eller tätt kopplade genom beståndsdelarna i revisionsarbetet och inbäddade med revisionsutskottet eller ledningen.

---

<sup>6</sup> Här presenteras delstudiens resultat och bidrag endast i sammandrag, för en fullständig presentation, se Eklöv Alander (2023), Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 36 No. 9, pp. 108-134. Den text som här ges baseras på en bearbetad översättning av det publicerade manuskriptets text.



#### *4.1.1 Löst kopplade IRFs inbäddade med revisionsutskottet*

Utmärkande för den här kategorin är IRFs lösa koppling till, och inbäddning hos, revisionsutskottet. Alla IRFs i kategorin har också bestämts som oberoende i bolagsstyrningsrapporterna. De bolag vars IRF kopplas till kategorin är Electrolux, Husqvarna, Lundin Petroleum och Sandvik. Deras lösa koppling framgår genom att de utför en egen riskanalys som grund för revisionsplanen, medan revisionsutskotten endast tar en passiv roll angående revisionsplanen. Internrevisorerna kan också framställa och utveckla sin egen arbetsmetodik, vilket exempelvis framgår genom rapportering om att de underhåller sina testplaner och utför oberoende testning av utvalda kontroller, i enlighet med IIAs trelinjemodell (eng. three lines model, IIA 2013a). Underhåll och testning av kontroller utförs av ledningen medan IRF utför de oberoende testerna genom “desktop reviews” och “onsite reperformance of tests” (Electrolux, 2010, s. 96). IRFs genomför övervakning av om efterlevnad sker av organisationens kontrollaktiviteter på alla nivåer, och undersöker omfattande riskområden och granskningar inom definierade områden (Lundin Petroleum, 2009). Internrevisorernas inbäddning framgår genom att deras relation i huvudsak är med revisionsutskottet, medan ledningen är marginellt involverad. Rapporteringen sker i främst till revisionsutskottet, genom kommunikation av iakttagelser och rekommendationer på basis av utförd granskning.

#### *4.1.2 Tätt kopplade IRFs inbäddade med revisionsutskottet*

I den här kategorin är IRFs tätt kopplade och inbäddade med revisionsutskottet. Kategorin är den största med nio IRFs, av vilka sex har beskrivits som oberoende i bolagsstyrningsrapporterna: Ericsson, MTG, Skanska, SSAB och Swedish Match, och objektiv: Investor, däremot har tre av funktionerna inte någon liknande beteckning i rapporterna: Alfa-Laval, Kinnevik och SCA. Funktionernas täta koppling till kommandokedjan framgår till exempel genom att de inte själva sköter riskbedömningen som en grund för sin planering, utan riskbedömningen sker antingen helt eller i samarbete med andra aktörer och revisionsutskottet avgör vilka risker som ska prioriteras i kommande granskningar. Här är IRFs mer utförare av de beslut som revisionsutskottet tar. Revisionsutskottet framställs som nära engagerad i internrevisorernas arbete och har en direkt påverkan på innehållet. Den täta kopplingen är påtaglig på så sätt att revisionsutskottet dominerar internrevisorernas arbetssituation, vilken framställs som heteronym. Planeringen sker i konsultation med revisionsutskottet. När internrevisorerna avrapporterar sina granskningsinsatser till revisionsutskottet finns exempel på att planeringsparametrarna för den efterföljande perioden samtidigt upprättas (Alfa Laval, 2009; MTG, 2009). Rapportering sker också i vissa fall enbart med revisionsutskottet, inte med ledningen (se tex Skanska, 2010), men också för specifika granskningsuppdrag till ledningen (Alfa Laval, 2009), och direktrapportering sker till revisionsutskottet och viss rapportering sker också till ledningen (se tex SSAB, 2010). I den här kategorin framställs IRFs som både

kontrollerade och handledda eller enbart kontrollerade av revisionsutskottet, medan ledningen står under IRFs granskningsfokus.

#### *4.1.3 Löst kopplade IRFs inbäddade med ledningen*

I den här kategorin återfinns fem IRFs: Atlas Copco, Securitas, SKF, Tele2 och Trelleborg, eftersom de framställs som löst kopplade samtidigt som de är inbäddade mer med ledningen än med revisionsutskottet, men endast två av funktionerna framställs med orden “oberoende” eller “objektivitet”: Atlas Copco och Tele2. IRFs värdeskapande förmåga skattas högt i den här kategorin, där oberoende granskning kopplas ihop med organisationens förbättringsarbete och medarbetarnas professionella utveckling. Här framställs konsultuppdrag för ledningen jäms med granskningsarbete för revisionsutskottet som viktiga uppgifter för IRFs (se Securitas och Trelleborg). De har en lös koppling till kommandokedjan genom att de autonomt utvecklar och förbättrar olika processer, särskilt riskbedömningen, för att underlätta prioriteringar, utveckla självvärderingar och uppföljningar, samt granskningar. De aktiviteter som framställs visar på funktionernas självbestämmande, som framgår genom begrepp såsom utveckla, förbättra, säkerställa, etablera, avgöra, övervaka och vara proaktiva. Den lösa kopplingen märks också genom hur revisionsutskotten är involverade, genom att ha tillsyn över och följa upp och reviewa internrevisioner, vilket sker på armlängs avstånd utan direkt involvering och genom att sanktionera deras arbete som en supporter medan IRF autonomt får organisera sitt arbete, även sin planering. IRFs gör planeringen proaktivt och självständigt, rapporterar den till revisionsutskottet som sedan sanktionerar densamma.

Internrevisorernas mest framträdande inbäddning till kommandokedjan är med ledningen, då distributionen av aktiviteter är till ledningsfunktioner. Rapportering sker i första hand till ledningen och i andra hand till revisionsutskottet, ofta genom att ha en ständig punkt på dess dagordning. Det är också vanligt att internrevisionschefen rapporterar sina iakttagelser till revisionsutskottet tillsammans med CFO, och samtidigt rapporterar åtgärder för hur internkontrollsystemet förbättras (Tele2, 2010). Den tillsyn och de årliga bedömningar som revisionsutskottet gör stärker internrevisionsfunktionen i förhållande till ledningen, men IRF har fortfarande delegerat omdöme (eng. discretion) (Weick, 1976) att utföra sitt arbete.

#### *4.1.4 Tätt kopplade IRFs inbäddade med ledningen*

I den här kategorin finns också fem IRFs. De är tätt kopplade genom etablering och utförande av revisionsarbetet och inbäddade med ledningen genom sitt nära samarbete. För två IRFs ges ingen bestämning i rapporterna av oberoendet, medan bolagsstyrningsrapporterna för IRFs i SAAB, Scania och Volvo benämner dem som oberoende. Den täta kopplingen framgår genom att en ledningsfunktion koordinerar en övergripande riskbedömning, vilken granskas av IRF varefter IRF justerar sin revisionsplan (se tex SAAB, 2011). Revisionsplanen är också föremål för

revisionsutskottets årliga utvärdering och godkännande (se tex Assa Abloy, 2010; TeliaSonera, 2011). Det förekommer också att det är CFO som i samråd med revisionsutskottet beslutar om IRFs uppgifter och prioriteringar (TeliaSonera, 2011). IRFs autonomi avseende riskbedömningen och planeringen framställs alltså som begränsad. Förfarandet indikerar en försvagning av internrevisorernas professionella diskretion att utföra sitt arbete (Weick, 1976).

IRFs inbäddning med ledningen framgår genom organisationsscheman, där IRF placeras på samma nivå som ledningen med en prickad linje upp till revisionsutskottet och med funktionell rapportering till CFO (se tex Scania, 2011; Volvo, 2011) och bolagsstyrningsrapporternas texter. Inbäddningen framgår också genom funktionens beteckning; Management Assurance (Assa Abloy, 2010), vilken leds av Group Controller, och i SAAB (2011) där IRF ingår i Group Finance och utför tjänster till affärsenheterna och controllerorganisationen (SAAB, 2011). Även om länken är särskilt stark till ledningen har revisionsutskottet i den här kategorin en översyn över IRF. Ett exempel är att revisionsutskotten har ansvaret för att göra en granskning av funktionens arbete (se tex Assa Abloy, 2010; Volvo, 2011), och separata möten hålls med internrevisionschefen och de externa revisorerna utan att ledningen är närvarande (se tex Volvo, 2011). I den här fjärde kategorin är alltså IRF inbäddade med ledningen men övervakad av revisionsutskottet, och internrevisorernas arbete bestäms i stor utsträckning av båda två.

#### 4.2 Resultat av delstudie 1

Resultatet av delstudie 1 är fyra arketyper för internrevisorers oberoende. Med hjälp av kodningen utifrån dimensionerna organisatorisk inbäddning och operativ koppling framstår internrevisorers oberoende som situerad utifrån den bolagsstyrningskontext där relationerna som funktionen befinner sig i formas, och uttrycks genom de fyra arketyperna *enväldig*, *instrumentell*, *symbiotisk* och *underordnad*. Var och en av arketyperna har särskilda implikationer på internrevisorernas möjligheter att vara oberoende, så som framställs i tabellen nedan.



Tabell 3: Resultat från delstudie 1 i var och en av de fyra arketyperna (egen konstruktion).

En *enväldig* internrevisionsfunktion har en lös koppling till organisationens system där revisorerna fritt kan utöva sin professionella expertis för att utforma, genomföra och rapportera sina granskningar. Funktionen är inbäddad med revisionsutskottet, vilken har en passiv roll, tar emot rapporteringen och låter IRF styra sig själv. Funktionen stärks i relation till ledningen genom sin länk till revisionsutskottet. Den här arketyper påvisar egenskaper i den traditionella uppfattningen av oberoende, som framgår av Watts och Zimmermans (1983) ideal, och Mautz och Sharafs (1961) "practitioner independence" för att kunna fritt utforma, genomföra och rapportera sitt arbete, och av IIAs riktlinjer. Både det operativa och det organisatoriska oberoendet är starkt. Den här arketyper uppfyller även behovet hos revisionsutskottet och externa revisorer för deras övervakning av internkontrollsystemet (Roussy och Brivot, 2016).

En *instrumentell* internrevisionsfunktion har en tät koppling till organisationens system. Funktionen kontrolleras av revisionsutskottet som också bestämmer över dess riskanalys och planering, som internrevisorerna sedan genomför i enlighet med revisionsutskottets anvisningar. Internrevisionsfunktionen rapporterar i första hand till revisionsutskottet och i andra hand till ledningen, vilken endast har en passiv roll och ingen alls avseende organiseringen av funktionen. Även om det organisatoriska oberoendet är starkt utförs funktionens arbete i huvudsak utifrån de direktiv som den erhåller från revisionsutskottet. Det medför att det operativa oberoendet förlorar styrka genom att funktionen får ett epistemiskt- och policyberoende till revisionsutskottet. I sin tur betyder det att revisionsutskottet övertar den professionella expertis och förmåga till bedömningar som åvilar internrevisorers profession utifrån IIAs standarder. Därigenom riskerar revisionsutskottet att försvaga sin egen övervakande funktion, genom att i princip ta över internrevisorernas styrning av sitt arbete. Internrevisorerna

blir heteronoma leverantörer av granskning av internkontrollen över den finansiella rapporteringen.

En *symbiotisk* internrevisionsfunktion har en lös koppling till organisationens system, den har autonomi att besluta om innehåll och inriktning på sitt arbete utifrån sin professionella expertis och förmåga till professionella bedömningar, avseende riskanalys och planering. Revisionsutskottet stöttar IRF genom att stå bakom revisorernas planering, men utgör inget arbete avseende dem, i jämförelse med den instrumentella kategorin där revisionsutskottet utför arbete på internrevisionen. I den här kategorin är IRF inbäddade med ledningen, de utför sitt arbete med operativt oberoende men i symbios med ledningen, särskilt CFO och controllerfunktionen, och rapporterar i första hand till ledningen och i andra hand till revisionsutskottet. På det sättet har kategorin gemensamma beröringspunkter med Roussy's (2013) studie där internrevisorerna har rollen som beskyddare av ledningens hemligheter.

En *underordnad* internrevisionsfunktion är tätt kopplad till organisationens system, och utför sitt arbete heteronomt i enlighet med de direktiv och bedömningar som görs av andra aktörer. I den här kategorin är funktionen i första hand underställd ledningen och i andra hand revisionsutskottet, som övervakar både ledningen och IRFs arbete, till exempel genom att använda extern revision och ta med internrevisionschefen vid sina möten. IRF arbetar tillsammans med ledningsfunktioner, såsom internkontrollfunktionen. Det operativa oberoendet i dess epistemiska innebörd är svagare än i de övriga kategorierna, liksom policyoberoendet, eftersom ledningen har direkt inflytande över internrevisorernas arbete, och funktionen sugts in i och direkt påverkar internkontrollsystemet. I den här kategorin märks ett särskilt samarbete mellan de olika aktörerna inom bolagsstyrningen. Internrevisorernas roll överensstämmer med Roussy och Brivots (2016) beteckning "éminence grise", på så sätt att revisionsutskottet förväntar sig att internrevisorernas ska hjälpa och stötta ledningen i dess operativa styrning av organisationen. Det finns också likheter med Roussy's (2015) argument om att internrevisorer deltar i styrningen istället för att utföra revision. I den här kategorin har IRF svagt eller inget organisatoriskt eller operativt oberoende men har däremot ett starkt oberoende gentemot organisationens operativa enheter där granskningen utförs och är alltså oberoende i förhållande till granskningsobjekten.

## 5 Internrevisorers strategier för att hantera sitt oberoende

Delstudie 2 som presenteras i det här kapitlet bygger på intervjuer med internrevisionschefer i myndigheter. Vi har vid analysen använt en metodteori som vi baserat på Pickerings (1993) modell för praktikmangling (eng. “mangle of practice”), där en dialektik mellan motstånd (eng. resistance) och ackommodation (ung. i betydelsen an- och avpassning, sammanjämkning) sker i en beständig modifiering av strukturen för mänskligt agenskap (eng. agency) som uppstår med temporärt motstånd.<sup>7</sup>

Pickering (1993) beskriver praktikmangling som bestående av dialektiken eller spelet mellan motstånd och anpassningar (eng. accommodation) som äger rum i en praktik. Han skriver vidare att aktörer möter motstånd när de försöker realisera sina mål och måste därför göra anpassningar. För att göra det behöver de först definiera vad motståndet utgörs av och sedan anpassa tillvägagångssättet eller målet självt för att därmed hantera motståndet. Mål, såväl orealiserade som realiserade, konstrueras och rekonstrueras i praktikmanglingen.

I vår studie handlar manglingen om målet med internrevision och oberoende och det motstånd vi talar om här uppkommer när internrevisorerna verkar internt, både på grund av rollens utformning och utövning, av alla dem som internrevisorerna möter i olika sammanhang. Med hjälp av den här metodteorin studerar vi *hur internrevisorerna hanterar sin roll och funktion för att förstå hur de konstruerar dessa så att de förmår hantera sitt oberoende*.

### 5.1 Internrevisorers sätt att bemöta motstånd mot rollen

I den här delstudien utgår vi från att internrevisorers främsta uppgift är att utföra granskning och därigenom ge säkerhet till dem som är högst upp i kommandokedjan, och som vi såg ovan utgörs de i myndigheterna antingen av styrelsen eller generaldirektören. Med hjälp av Pickerings (1993) teori om praktikmangling kan vi undersöka hur revisorers utförande av uppgiften stöter på motstånd, och hur de bemöter motståndet genom ackommodationer, både för att manifesteras och bygga upp sitt oberoende i relation till de granskade aktörerna och kommandokedjans aktörer. Det är inte i första hand de andras intressen vi inriktar oss på utan just på internrevisorernas upplevelse av det motstånd de möter från dem och de åtgärder internrevisorerna genomför till försvar för oberoendet. På det här sättet erhåller vi en förståelse för

---

<sup>7</sup> Den version av delstudie 2 som den här sammanställningen baseras på, *Resistance and accommodation of internal auditors in Swedish Public Sector Agencies*, har presenterats vid parallell session vid European Accounting Association's (EAA) Annual Conference vid NHH i Bergen, 2022. En omarbetad version har accepterats till Critical Perspectives on Accounting (CPA) conference i Bogotá i juli 2023.

oberoendets villkor genom att studera internrevisorernas mått och steg för manifestering av sitt oberoende.

Vi finner att motstånd sker i form av kunskapsbrister, förväntningsgap och genom olika typer av påtryckningar från aktörer högre upp i kommandokedjan för att få internrevisorerna att följa önskvärda handlingsalternativ. I det första fallet utgörs internrevisorernas ackommodationer av att korrigera och revidera missuppfattningar och i det andra fallet av former för att modifiera sin status. Dessa typer kommer vi nu att redogöra för, i tur och ordning.

5.1.1 *Motstånd: kunskapsbrister, förväntningsgap och hierarkisk påverkan*

Kunskapsbrister leder till förväntningsgap, och eventuellt till och med vice versa, men här i tabell 4 (se nedan) har vi funnit det värdefullt att dela upp dem i separata analyskategorier för att kunna ge en fördjupad redovisning av granskningsobjektens (GO) motstånd och internrevisorernas (IR) ackommodationer.

Kategori	Motstånd	Motståndets grund ur IR:s perspektiv	IR:s behov	Ackommodation	IRs förmåga för att skydda oberoendet
<b>Kunskapsbrist</b>	Kräver att IR sköter kontroll av interna kontroller	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gransknings objekt (GO) förstår inte sitt eget ansvar för en intern kontroll utformning och funktion.</li> <li>- GO vet inte heller vad en intern kontroll är.</li> <li>- GO gör inga uppföljningar av hur kontroller fungerar.</li> <li>- Hela skyddslinjer kan saknas.</li> </ul>	GO ska säkerställa att kontroller finns och fungerar (genom uppföljningar och kontroller) för att säkerställa effektiviteten i interna kontroller, annars kan inte IR granska systemets funktion.	IR:s motargument: <ul style="list-style-type: none"> <li>- GO är ansvariga för att sköta internkontrollsystemet</li> <li>- Förklarar för GO att IR testar om kontrollerna har utförts och bedömer resultatet</li> <li>- Förklarar för GO vad interna kontroller är och hur de fungerar</li> <li>- Utbildar GO i både IR och IK.</li> <li>---</li> <li>- Gör jobbet själva (ex: IK uppföljningar och kontroller; utforma action plans baserat på IR:s rekommendationer; genomföra action plans (org. missar sitt eget lärande om IKS funktion)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Följa IIAs standarder för granskning av IK</li> <li>- Tålmodig</li> <li>- Orubblig</li> </ul> --- Tar konsekvensen (dvs avgår eftersom oberoendet är skadat inför kommande granskningar eller "får sitta på bänken" och inte delta i dessa)

Kategori	Motstånd	Motståndets grund ur IR:s perspektiv	IR:s behov	Ackommodation	IRs förmåga för att skydda oberoendet
<b>Förväntningsgap</b>	IR:s uppgift att se till att organisationen har interna kontroller	GO förstår inte internrevisorns uppgift, ser IR som en kontrollfunktion (dvs andra linjen), en operativ resurs, en strategisk controller.	GO måste förstå: - IK:s funktion - GO:s roll - IR:s roll	- Pedagogiska metoder för att ackommodera motståndet och förklara IK:s funktion och organisationens behov. - Förstå sin egen roll och dess betydelse (för att kunna förbättra organisationen)	- Empati (förstå den andre) - Retorik (förklara för den andre) - Pragmatisk
<b>Hierarkisk påverkan</b>	IR ska ha tillgång till högsta instans när styrelse-ordförande eller GD givit klartecken.	Otillbörlig kontroll av rapporteringsväg.	Fri tillgång till principalen.	- Rapporterar till högsta instans trots "förbud".	- Integritet - Ståndaktighet

Tabell 4: Motstånd i form av kunskapsbrister och förväntningsgap och internrevisorernas ackommodationer (egenutvecklade tabell).

### 5.1.2 Internrevisorernas ackommodationer

Nedan redovisas hur internrevisorer anpassar sitt arbete för att bemöta det motstånd de möter i sitt arbete och i processen uppnå sitt mål.

#### Utbildning genom rapportering

Ett exempel som internrevisorer givit oss handlar om rapportering. De berättar att de rapporterar till granskningsobjektet efter genomförd granskning. Detta gör de för att både utbilda cheferna över de enheter där de genomfört sina granskningar och få dem att bli bundsförvanter som förstår deras roll bättre och också mer samarbetsvilliga. En rapportering av iakttagelser sker för att granskningsobjektet ska ha en möjlighet att påtala missuppfattningar eller felaktigheter i internrevisorns rapport, innan slutlig rapportering sker till uppdragsgivaren (dvs styrelsen eller generaldirektören, GD). Internrevisorerna berättar att deras rapportering emellertid inte enbart syftar till att förmedla iakttagelser från en genomförd granskning till granskningsobjekten. Chefen för den enhet som granskats (dvs granskningsobjekt) som tar emot rapporten är en viktig befattningshavare för internrevisorerna genom att hen kan bli en bundsförvant. Mobiliseringen av den här chefen sker genom att skicka iakttagelser, slutsatser och rekommendationer, hela paketet, i syfte att involvera dem och få dem att förstå hur internrevisorn tänker. Chefen kan då också ombedjas att kommentera



rekommendationerna, om hen ser ett bättre och mer ändamålsenligt sätt att lösa bristerna i förhållande till internrevisorns rekommendationer.

Internrevisorn kan också sända riskbedömningarna med sina slutsatser för att få en diskussion till stånd, och visar därigenom också på den standard som internrevisorn följer. Det är en dialog för att driva utbildning av granskningsobjekten på det här sättet, så att granskningsobjekten kan bli framtida allierade. Det här är dessutom ett sätt att få bukt med förväntningsgapet. Även om det här är god praktik tillämpas även den enkla rapporteringsmetoden att enbart skicka ut iakttagelserna för en faktakontroll.

#### *Gränssättning*

Förväntningsgapet är ibland baserat på en bekvämlighet från organisationens sida. Det är både praktiskt och bra att få med internrevisorn i en ledningsgrupp för att hantera olika projekt, eftersom internrevisorn ju kan så mycket inom ett visst aktuellt fält på grund av exempelvis en nyss genomförd granskning. Ibland är det också så att det är betydligt mer bekvämt för en medarbetare att vända sig till internrevisorn till exempel angående sin representation istället för till sin linjeförman och då är det lätt för internrevisorn att kliva in i linjeförmans roll, men måste då hålla fast vid och förklara rollerna. Internrevisorn måste hålla fast vid sin oberoende roll för att inte bli en stödprodukt (eng. credence good, Causholli, 2009, i Lenz och Hahn, 2015), vilket också kräver moget ledarskap. Internrevisorn måste manifesteras att hen aldrig kan ta ett operativt beslut, eftersom hen då skulle bli ansvarig för dess design (av tex interna kontroller), men hen kan delta och ge råd till den som tar beslutet. Det här kräver noggranna avvägningar så att inte beslut sammanblandas med rådgivning för att förhindra att ansvar och ansvarighet skiftar från chef till internrevisor. Det är också nödvändigt att visa på skillnaden mellan rådgivning och stödda förändringar, vilket skulle tära på gränssättningen.

Gränssättningen kräver en balansakt (van Peurse, 2005), så att inte internrevisorn blir en "svarslåda" för ledningen. Samtidigt är det av vikt att inte "sitta på en piedestal", ett uttryck som används av internrevisorer för att spegla deras behov av att göra nytta. En upphöjd position avskild från verksamheten uppe på den ensamma positionen metaforiskt uttryckt som en piedestal där internrevisorn enbart levererar revisioner är en risk för internrevisorerens speglade nytta inom organisationen. Att hjälpa och stötta ledningen är viktigt och kan leda till mer resurser. Värdeskapande och att framtidsinriktat hantera risker kräver täta gränssättningar för att skydda oberoendet. Gränssättning förstärks också genom att kunna övertyga, till exempel en ledningsgrupp som inte vill lyssna och genomföra internrevisorns rekommendationer, argumentet är att konsekvenser av att negligera kan slå tillbaka mot ledningen själva. Det är också vanligt att internrevisorer upplever att de är ensamma om gränssättningen, och de skulle många gånger uppskatta att få draghjälp av högsta ledningen. Funktionell rapportering till ett revisionsutskott lyfts fram som en viktig motåtgärd, och själva kan de utöva

gränssättning genom att skaffa sig ett pansar av kunskap och erfarenhet, och inte minst deras nätverk kan ge ett skydd genom utbyte av tankar och erfarenheter och goda råd sinsemellan som där kan ges. Förmågan att utmana lyfts fram som en integritetsaspekt, en lättförstörbar vara som kräver ständigt underhåll för att förbli starkt.

## 5.2 Resultat av delstudie 2

Genom att studera internrevisionen genom Pickerings (1993) teori om praktikmangling ger den här delstudien framförallt en nyanserad bild av den tvetydighet (eng. ambiguity) som forskning tidigare bidragit med (se framförallt Aghgale mfl., 2014; Ahmad och Taylor, 2009; Arena och Jeppesen, 2016; Lenz och Sarens, 2012; Roussy, 2015; van Peurseem, 2005). Vi bidrar till litteraturen genom att visa främst två sätt varpå rollen utsatt för motstånd, genom 1) kunskaps- och förväntningsgap, och 2) hierarkisk påverkan. Vi ger också indikationer om hur internrevisionscheferna ackommoderar sin roll i förhållande till dessa motstånd, vilket sker genom de två strategierna kärnförstärkning och kärnvärdering.

*Två kategorier av motstånd: kunskaps- och förväntningsgap och hierarkisk påverkan*

Den första kategorin av motstånd följer av kunskaps- och förväntningsgap, där vi fann två typer. Den första typen handlar om externaliteter kring förväntningsgap på grund av kunskapsbrist hos chefer på alla nivåer, där internrevisionschefernas roll sammanblandas med andra linjens befattningshavare, såsom controllers, men också första linjens chefer som har ansvar för myndighetens verksamheter. Den andra typen av motstånd handlar om en brist på kunskap om rollen som sådan hos granskningsobjekten, som gör att det blir komplicerat att arbeta tillsammans med chefer som inte förstår sin egen roll och uppgift inom internkontrollsystemet och som därför inte tar emot internrevisionens iakttagelser på ett ändamålsenligt sätt med samarbetsvårigheter som resultat, vilket internrevisorn måste ackommodera för att skydda sitt oberoende. Orsaker till dessa två typer är en omognad hos organisationen avseende utvecklingen av intern kontroll samt brister i styringsmiljön.

Den andra kategorin av motstånd handlar om hierarkisk påverkan av ledande befattningshavare högre upp i kommandokedjan, det vill säga de som ger internrevisorn uppdraget (ytterst styrelseordföranden eller generaldirektören). Detta är särskilt besvärande i generaldirektörsledda myndigheter (utan styrelse), och i styrelsemyndigheter när styrelsens ordförande och generaldirektör uppfattas stå varandra alltför nära.

*Internrevisors ackommoderingar för att försvara och bibehålla oberoendet*

Vi finner två ackommoderingsstrategier vilka kan betecknas som *kärnförstärkning* och *kärnvärdering*. Internrevisorerna "manglar" (Pickering, 1993) motståndet genom sin dialektiska och reflekterande praktik. De gör detta gentemot sin idé, det vill säga exemplet på den perfekta internrevisionspraktiken, för att finna bästa sättet att ackommodera varje motståndsform för att försvara sitt oberoende.

Kärnförstärkning handlar om att återvända till rollens kärna, genom att förstärka fördelarna med den säkerhet som ges av en internrevisor. Där litteraturen pekar mot en mixad roll bestående av både revision och konsulttjänster med en betoning på de senare (se till exempel Abbott mfl., 2010; D’Onza mfl., 2015; Lenz och Sarens, 2012; Roussy, 2013, 2015; Roussy och Brivot, 2016; IIA, 2021) gör internrevisorerna i vår studie en omformning (eng. re-framing) av sin roll i termer av att ge säkerhet. Denna är utformad som ett knippe av revisionstjänster i likhet med Arena och Jeppesen (2016). På det sättet bemöter de och korrigerar vad de betraktar som ett motstånd från sina motparter, en felaktig blockering som bemöts med en rask rättelse (Pickering, 1993). Internrevisorerna konstruerar sin roll utifrån revisionen, vilket presenteras som en värdefull tjänst inte enbart för uppdragsgivarna, vare sig dessa utgörs av styrelsen och i förekommande fall revisionsutskottet eller generaldirektören, men också för chefer och medarbetare inom organisationen. De ser sig själva och sin roll utifrån budbärarens, och sin uppgift att skapa flöden och föra fram budskap, men utöver denna instrumentella och mekaniska form för rollen är deras uppgift att finna, förstå, konstruera och föra fram kunskap om organisationen från lågt till högt. Djup kunskap om organisationens funktion och processer är hörnstenar i internrevisorernas relationer med granskningsobjekten och högsta ledningen, och denna kunskap omvandlas med hjälp av en omnibenevolens eller välvilja till en stödform där granskningsobjektens oro för verksamheten tas omhand och levereras till dem som har makten att vidta åtgärder. Av största vikt för den här funktionen är ett bibehållet oberoende. Genom kärnförstärkningsstrategier skyddar och förstärker internrevisorerna sitt oberoende.

Kärnvärdering handlar om att demonstrera internrevisionsrollens värde och kvaliteter, och vi finner att detta sker i två former, *introvert* eller *extrovert* strategi. När kärnvärderingen sker introvert, stannar internrevisorn motståndskraftigt på sin position trots hierarkisk påverkan. Den här formen sker när internrevisionschefen försvarar sin strategi att stanna på sin post trots en generaldirektör som använder hierarkisk påverkan, och är lojal, och gör sin granskning utan att innefatta generaldirektören i uppdragets omfattning. Den introverta strategin leder inte alltid till ett bibehållet oberoende, och då försvarar internrevisorn sitt oberoende genom att i tysthet lämna organisationen där den hierarkiska påverkan sker. När kärnvärderingen istället sker genom en extrovert strategi utövar internrevisorn sitt uppdrag genom att uttalat stå för sin roll och rapportera trots hinder i kommandolet, och här finner vi strategier som att genomföra avrapportering av gjorda iakttagelser och rekommendationer till styrelsen (eller tankar inom internrevisionsprofessionen om lämpligheten i whistleblowing utanför organisationen) trots överordnades order om att avstå.

## 6 Internrevisorers intrycksstyrning till försvar för oberoendet

Så som vi såg under avsnitt 3.1 ovan bygger delstudie 3 på samma empiriska undersökning som delstudie 2, det vill säga intervjuer som vi genomfört (se avsnitt 3.3) men där delstudierna har utvecklats med utgångspunkt i två olika analytiska ramverk för att svara på två olika men kompletterande frågor. Delstudie 3, som detta avsnitt handlar om, utgår från Goffmans (1959/1990) teorier om intrycksstyrning eller självframställning (eng. impression management, Persson (2020) använder båda begreppen synonymt) i vardagslivet.<sup>8</sup> Här studerar vi *hur internrevisorer påverkar sitt oberoende genom att presentera sig själva för andra och hur de hanterar den framställning av internrevisionen som produceras i processen*. Intresset är till sin frågeställning mycket lik frågeställningen i delstudie 2, men med hjälp av en annan metodteori (Lukka och Vinnari, 2014), baserad som sagt på Goffman (1959/1990), kan vi ytterligare utöka förståelsen ur vårt rika intervjumaterial för internrevisorers villkor och förutsättningar att förhålla sig oberoende. Genom att fokusera på internrevisorer och deras uppfattning om sin självframställning och varför den utförs bidrar vi till kunskapen om oberoende som en del av social aktion inom internrevisionsfältet och till förståelsen för komplexiteten inom praktiken och hur internrevisorer navigerar densamma.

### 6.1 Självframställning i vardagslivet

För att förstå internrevisorers ansträngningar både för att upprätthålla och synas upprätthålla oberoendet, och de villkor och förutsättningar som gäller för att detta ska vara möjligt använder vi oss alltså av Goffmans (1959/1990) teorier om självframställning i vardagslivet. En god utgångspunkt för en redogörelse är ett citat av Goffman i Schaffner 1957 som Persson (2020, s. 7) använder:

Jag är intresserad av hur en individ måste agera för att kommunicera att han är en medlem med gott anseende i en situation, ett samtal eller i ett yrke och jag har bejakat detta intresse under senare år som observatör på ett mentalsjukhus.

Här ser vi vikten ur ett allmänmänniskt perspektiv av att ge en självframställning, på ett positivt sätt, vilket som vi ska se är särskilt viktigt när det gäller att både vara med och inte med som internrevisor på vissa sätt och i vissa situationer, allt för att upprätthålla och synas upprätthålla oberoendet. Det vi särskilt vinner när vi studerar just internrevisorers strävan att ge en självframställning är att få ökad förståelse för dels olika sätt på vilka internrevisorer själva ser på oberoende i sin praktik, dels de villkor som gäller när särskilda spelregler för en profession medför behov av distans för att

---

<sup>8</sup> Den version av delstudie 3 som utgör grund för den här framställningen, *The presentation of internal audit in everyday life: A study of internal auditor integrity in Swedish Public Sector Agencies*, har presenterats vid Nordic Accounting Conference 2021 vid CBS i Köpenhamn 2021.

upprätthålla oberoende och därmed legitimitet, vilka om de förverkas leder till rollens och i förlängningen professionens kollaps.

Som Persson (2020) beskriver utvecklar Goffman ett dramaturgiskt perspektiv på social interaktion. Perspektivet vilar på två förutsättningar, nämligen att vi alltid delar en social situation med andra människor och att vi allt som oftast saknar tillförlitlig kunskap om dem vi delar sociala situationer med. Det betyder att individer behöver kunna läsa men också definiera sociala situationer i sin interaktion med andra “för att övertyga sig om att situationen och de andra är som den/de ser ut att vara” (Persson, 2020, s. 29).

Utgångspunkten för social interaktion är alltså att den sker i en situation. Goffman (1959/1990) lägger därför stor vikt vid vad han kallar för *definitionen av situationen* och ser det som en viktig del av intrycksstyrningen för att definitionen av situationen påverkar individen samtidigt som den är just vad individen avser att påverka med sin självframställning. Goffman delar de uttryck som individer ger ifrån sig i två typer: utsända och överförda uttryck där det är bara de utsända uttrycken som är del av självframställningen eftersom de är laddade med intention, medan individen saknar kontroll över de överförda uttrycken (okontrollerat skratt är ett exempel som Persson (2020) ger).<sup>9</sup>

När vi studerar internrevisorer utifrån Goffmans teorier använder vi också begrepp som interaktionsordning och “ritualiserad social interaktion – i betydelsen upprepad, fast och helig – som å andra sidan samtidigt är sårbar och kan brytas ner av störningar” (Persson, 2020, s. 20), detta är särskilt intressant när det gäller en profession som satt stor vikt vid att framställa sig som oberoende från dem de arbetar med i vardagslivet. Interaktionsordningen kan ha element som är både tröga och flyktiga (Persson, 2020). Till de *tröga* hör ritual, då individen låter dem ta över framträdandet. Rituelle element handlar om de medverkandes respekt för individen som utför framträdandet och att individen ska stå för sin framställning av sig själv. Roll utgörs av handlingsmönster som är fastställda på förhand, och är både trögt och flyktigt. Eftersom en individ kan omfamna en roll genom så kallat *uppriktigt framträdande* eller ha distans till eller avvika från den genom så kallat *cyniskt framträdande*, finns roll alltså på ett kontinuum (Persson, 2020).

Persson (2020) tar också upp Goffmans (1959/1990) tre intrycksstyrningstekniker som kan användas för att upprätthålla balansen mellan rollframställning och de störningar som kan äga rum i den sociala interaktionen. Dessa tekniker är först dramaturgisk

---

<sup>9</sup> I vår studie måste vi vara medvetna om de kringskurna möjligheterna att studera båda de platser (eng. geography), där intrycksstyrningen sker eftersom vi till skillnad från observationer, vilka Goffman föredrog, inte får tillgång till sociala handlingar direkt utan indirekt. Det vi får tillgång till genom våra intervjuer är således utsagor om sociala handlingar. Å andra sidan möjliggör intervjuerna att diskutera och hänföra avsiktlighet till sociala handlingar och därmed också att bedöma om det rör sig om utsända eller enbart överförda uttryck.

lojalitet som handlar om den framträdandes lojalitet mot det intryck som hen vill ge av sig själv. Dramaturgisk disciplin handlar i sin tur om att klara av att kontrollera mottagandet av framträdandet trots att den framträdande har fullt upp med sin prestation. Slutligen handlar dramaturgisk försiktighet om att före och efter framträdandet inte göra avslöjanden för publiken och som kan skada den bild som skapas under framträdandet. Avslutningsvis kan dessa tre typer ske parallellt för att styra framträdandet.

I det som följer vänder vi oss till internrevisorers intryckstyrning, men först några ord om definitionen av situationen som internrevisorer upplever sig möta.

## 6.2 Andras definition av situationen enligt internrevisorer

Som Goffman (1959/1990) påpekar sker social interaktion alltid i en situation och interaktionen går mer eller mindre ut på att fastställa en tillräckligt stabil definition av situationen. Detta sker mellan människor som kommer in i situationen med egna definitioner av den. Deltagarna behöver läsa och förstå situationen och ta hänsyn till den för att vara med i det dramaturgiska spelet och med den egna intryckstyrningen påverka den gemensamma definitionen av situationen som produceras under interaktionen. Så är även fallet för de internrevisorer vi intervjuat. Under intervjuerna beskrev de till exempel att uppfattningen av rollen har förändrats från att vara internpolis till att vara internkonsulter. Som tidigare forskning uppmärksammat (D'Onza mfl., 2015; Lenz och Sarens, 2012) hänger detta samman med förändringen av internrevisorsrollen som enklast kan beskrivas med IIAs (2020) tillägg av rådgivande tjänster till internrevisionens mission.

Därtill uppfattas tillägget av rådgivande tjänster vid sidan av revisionsarbetet som smickrande för internrevisorerna eftersom de då får bidra till organisationen och vara nyttiga på "ett trevligt sätt". Implicit, med andra ord, utgår internrevisorer från att andra kanske också uppfattar att internpolisrollen bidrar men då på ett negativt sätt. Samtidigt som vi såg i delstudie 2 är konsulttjänster högst problematiska eftersom de kan hota internrevisorns oberoende.

Sammanfattningsvis kan vi då säga att förändringen av internrevisorsrollen från att enbart handla om revisionsuppdraget till att även inkludera rådgivning och bilden av internrevisorer som internpolis eller konsulter läses som en fråga om förväntningar i organisationer på internrevisorn att vara trevlig eller otrevlig, hjälpsam eller kontrollerande, och så vidare beroende på vilken roll de spelar. Samtidigt, som vi kommer att visa nedan, uppfattar internrevisorer sig själva som nyttiga i båda fallen även om de som vi visade ovan i delstudie 2 är skeptiska till att tillhandahålla konsulttjänster utan begränsningar.

### 6.3 Internrevisorers definition av situationen

Inspirerade av Goffman (1959/1990) presenterar vi i det som följer resultaten av intervjustudien i termer av två konceptualiseringar av internrevisorsrollen som växt fram under analysen av intervjumaterialet och som utgör vår tolkning av hur internrevisorer presenterar sig själva och sitt arbete. Vi har utvecklat dem ur de engelska uttrycken *insider outside* och *outsider inside* och spelet mellan begrepp som distans och närhet samt tillhörighet och avskildhet. Vi har vidare valt att benämna dem för *den inhemska främlingen* och *den utomstående kamraten* och presenterar dem nedan som ett sammanhållet sätt att synliggöra nyanserna i intervjupersonernas utsagor om hur de arbetar som internrevisorer.

#### 6.3.1 *Den inhemska främlingen*

Internrevisorn som en intern främling hör till organisationen men behöver särskilja sig från den för att kunna utöva sin roll. Både dramaturgisk lojalitet och disciplin i rollframställandet krävs eftersom självframställningen går ut på att upprätthålla en bild som bemöter andras definition av situationen i syfte att påverka den så att den lutar mer åt internrevisorns egen definition av situationen, där internrevisorns oberoende är en central aspekt.

#### *Upprätthålla struktur under revisionsprocessen*

En internrevisor berättar till exempel hur hen efter att ha gjort en granskning och analys frågar granskningsobjektet huruvida de iakttagelserna som ska tas upp i rapporten stämmer. Likaså skickas revisionsrapportutkastet runt till berörda parter som får en vecka på sig att läsa rapporten och kommunicera synpunkter som rör faktafel. På så sätt visar internrevisorn sin objektivitet på två olika sätt: dels genom att säkerställa underlaget genom bekräftelse, dels genom att begränsa inspelet från andra till enbart faktafel och inte tolkningar. Detta kräver dramaturgisk lojalitet eftersom internrevisorn måste vara tydlig med att det bara rör sig om kommentarer på faktafel och stoppa alla försök till att påverka annat i rapporten än just faktafel.

Dramaturgisk lojalitet krävs också i relation till åtgärdsförlagen. För att säkerställa dem hålls interaktionsordningen likt en ritual som upprätthåller oberoende. Rapporten skickas för faktagranskning varpå den lämnas tillbaka till internrevisorerna. Det finns viss flexibilitet i den här processen genom att faktagranskningen kan kombineras med åtgärdsförslagsformulering i samma runda, men däremot inte kring frågan om vem som gör vad. Åtgärden formuleras av organisationen och inte av internrevisorn som i sammanhanget förhåller sig som en utomstående part, en inhemska främling, som sedan bedömer huruvida åtgärdsförslagen är tillräckligt konkreta, uppföljningsbara samt om de svarar mot de risker som identifierats. Om det inte gör det börjar mekanismen igen enligt ritualen som dikterar vem som gör vad och upprätthåller internrevisorns oberoende under processen: åtgärder formuleras eller konkretiseras av organisationen för att sedan bedömas av internrevisorn.

Sammanfattningsvis använder internrevisorer dramaturgisk lojalitet och -disciplin för att värja sig mot försök att bli involverad i organisationen. Intervjupersonerna berättade exempelvis om situationer där organisationsmedlemmar gärna såg att internrevisorn hjälpte dem att lösa de problem som identifierats under revisionen, att fastställa vem som hade gjort fel eller, för den delen som redovisats ovan att delta i att arbeta fram en lösning. Dramaturgisk lojalitet och -disciplin används således för att främmandegöra sig själv från den egna organisationen i syfte att upprätthålla bilden av internrevision som en objektiv och oberoende verksamhet.

#### *Förhålla sig korrekt i den sociala samvaron*

Rollen som en inhemsk främling tydliggörs även under vardagen på jobbet som för många anställda också innefattar ett utbyte av trivselaktiviteter såsom fika, lunch, afterwork, personalfester och även ett och annat femtioårskalas. Internrevisorer har emellertid sin roll hela tiden, och därför innebär sociala aktiviteter på jobbet en stor påfrestning. De måste tro på sin roll, som ska vara ett uppriktigt framträdande, och för att hantera detta använder de intrycksstyrningstekniker. Insatsen är att i någon framtid inte kunna granska något på grund av ett vänskapshot. Det går i och för sig att lösa genom att ta in en konsult, om det är en ensamrevisor som avväger sitt oberoende eller att rotera avdelningens internrevisorer för att undvika hotet. Icke desto mindre kan sociala aktiviteter bli ett problem.

Lunchar gör internrevisorn gärna med någon hen tycker är trevlig, men eftersom det är en semiprivat situation där man går över gränsen till den privata sidan sänder sådan samvaro signaler. Internrevisionscheferna har olika tekniker för att hantera den sociala samvaron. Intrycken kan styras genom dramaturgisk lojalitet och -disciplin, och då handlar det om att vara tydlig och klar om den egna rollen och dess krav och gränser: alltid betala själv, inte blir berusad på AW och fester, vara försiktig vid presentinsamlingar, hålla sig personlig men aldrig privat. Vanligt är också att internrevisionschefer inte orkar utöva dramaturgisk disciplin för att sätta rollens gränser, och ett uppriktigt framträdande kräver då att internrevisionschefen helt drar sig undan vissa situationer, såsom att luncha för ofta, fika med spridda kollegor och inte alls gå på personalfester. Att helt dra sig ur och till exempel jobba för sig själv i ett avgränsat rum långt nere i en kall källare fungerar inte heller, det skulle sända signaler om att vara någon sorts kuf, och därför måste även dramaturgisk försiktighet utövas, för att vakta på rollens framträdande och inte skada dess bild före och efter framträdanden.

Ett exempel som ofta återkommer är effekten på det uppriktiga framträdandet när internrevisionschefen måste ha dramaturgisk disciplin över vem som är lämplig att träffa under semiprivata förhållanden, det gäller att ha kontroll över vilka chefer som kan komma att bli föremål för granskning inom en tidshorisont av åtminstone ett år. Granskningsobjektet ställer krav på den dramaturgiska försiktigheten före granskning, så att inte internrevisionschefen äter lunch och skrattar och pratar med en chef och blir



sedd av en annan chef som har intressen av samma rutin (dvs den som granskas), "ja men ni som är så bundis", då uppfattas inte hen som oberoende. Förtroende tycks ta sig en knäck när de på andra sidan en granskning får en uppfattning om vad som händer.

Detta kan kopplas till synbart oberoende eftersom det handlar om det som andra ser oavsett om det är oberoende eller inte. Detta gör att oberoende konstrueras utifrån synbart oberoende med de konsekvenser det kan innebära, det vill säga att internrevisorsrollen konstrueras från början till en ensam och utsatt roll. Samtidigt är kontakter, särskilt av semiprivat natur, viktiga för internrevisorn att få förståelse för hur organisationen fungerar och var riskerna finns, vilket är ytterligare en anledning till att det uppriktiga rollframträdandet kräver semiprivata kontakter.

### *6.3.2 Den utomstående kamraten*

Förutom att agera som en intern främling som jobbar på att skilja sig från organisationen och därmed behålla sitt oberoende kan internrevisorer också agera som utomstående kamrater. Med det avses att internrevisorn känner sig bekväm i situationen eftersom den inte hotar oberoendet. Det kan bero för att det helt enkelt förhåller sig så eller för att internrevisorn har självframställt sig tillräckligt mycket som en inhemsk främling att hen har kommit att definieras kollektivt som en till synes oberoende (kvasiextern) part. Internrevisorn är emellertid beroende av att organisationen och dess medlemmar är samarbetsvilliga för att kunna utföra sitt arbete och upprätthålla bilden av effektiv internrevision. För det behöver hen visa sig kamratlig. Detta skulle kunna betecknas som ett cyniskt framträdande, men vi ser det snarare som en ärlig och välvillig pragmatism som oftast bygger på ett uppriktigt framträdande och tron på vikten av internrevisionsfunktionen. I så måtto agerar den utomstående kamraten för att bygga förtroende och förbättra samarbetet. Samarbetsvilligheten kan å andra sidan också gå för långt och därmed börja motarbeta den självframställning som vi uppfattat att internrevisorer för det mesta strävar efter.

### *Underbygga förtroende och kamratskap*

För att kunna utföra sitt arbete behöver internrevisorer få åtkomst till information i den organisation de arbetar inom. I så måtto är de beroende av organisationsmedlemmarnas välvilja att samarbeta under revisionsprocessen. Internrevisorer behöver därför bygga förtroende med chefer och medarbetare i organisationen. Relationen till generaldirektören och vikten av att den fungerar nämndes exempelvis under intervjuerna eftersom GDs välvilja, i synnerhet i enrådgighetsmyndigheterna, uppfattas vara en förutsättning för att kunna utföra internrevision överhuvudtaget.

Att bygga förtroende kan vara fråga om att utöva dramaturgisk försiktighet i relation till styrelsen genom att presentera förslag till revisionsplan snarare än en färdig revisionsplan eller att lämna möjligheterna till justering öppna under processen av avstämningar med revisionsutskottet. Att bygga förtroende och kamratskap på det sättet

kan också innebära att skapa flexibilitet för sig själv, det vill säga välvilja från andra och därför också frihetsgrader som internrevisorn själv kan utnyttja.

Likaså, berättade en internrevisor, kan det hända att styrelseordföranden och generaldirektören inför ett styrelsemöte meddelar att något från granskningsrapporten inte behöver presenteras och att det kan hanteras separat. Som intervjupersonen sade är internrevisorn oberoende men inte oberoende av styrelsen. Det finns med andra ord ingen anledning att i första taget vara konspiratorisk om styrelseordföranden bestämmer att något inte behöver presenteras. Argumentationen var mer därtill att om internrevisorn får lägga fram alla iakttagelser, vilket görs i granskningsrapporten, är det sedan styrelsens roll att besluta hur saker och ting ska hanteras. Detta är också ett sätt visa sig vara foglig genom att inordna sig under styrelsen och visa, genom att följa styrelseordföranden och GDs vilja, att internrevisorn respekterar organisationens hierarki, det vill säga att vara som en utomstående part som är oberoende men kamratlig. I sammanhanget garanterar granskningsrapporten internrevisorns oberoende eftersom alla iakttagelser finns med samtidigt som hen inordnar sig under styrelsen och visar sig vara solidarisk, kollegial och kamratlig.

Ingen gillar att "hängas ut" och det kan vara därför en idé, berättade en annan intervjuperson, att delge generaldirektören och andra ledare i höga positioner utkast om missiv eller rapport så att de kan reagera och kanske framför allt förbereda sig på förhand. I vissa myndigheter föredras exempelvis granskningsrapporter inför generaldirektören och ledningen rutinemässigt innan de presenteras till styrelsen. En sådan presentation inför ledningsgruppen kan också föregås av en genomgång med generaldirektören eller annan ledare så de, under mer informella förhållanden, återigen har möjlighet att ställa frågor och förbereda sig inför kommande möten.

Att få information i förväg kan också vara positivt från ett annat perspektiv. En internrevisor berättade till exempel att genomgångar för ledning om revisionsplanen kan påverka ledningen till att agera och "hinna städa" innan revisionen äger rum, inte för att dölja något utan snarare för att se till att ordna det som inte fungerar. Internrevisorer har i sådana situationer möjlighet att framställa sig själva som den kamraten som möjliggör för ledningen dels att bli varse om potentiella problem, dels att utveckla verksamheten på basis av dennas granskningar och rekommendationer. Till skillnad från styrelser som intresserar sig mest för hantering av risker, menade en internrevisor under en intervju, kan ledningar bli proaktiva och bygga sin proaktivitet på internrevisorsarbetet. Samtidigt finns risken att sådana kamratliga eftergivanden hotar internrevisionens oberoende, vilket nästkommande avsnitt handlar om.

#### *Ge vika för kamratskapet*

Som framgår ovan arbetar internrevisorn inte bara för att utföra revision utan också för att möjliggöra det arbetet. Från det perspektivet kan internrevisorn förstås om en utomstående part som utgår från ett annat perspektiv än organisationens men som kan

vara kamratlig. Kamratligheten möjliggör för internrevisorn att utveckla förtroende för att komma närmare organisationen och lära sig om den. Kamratligheten kan emellertid också gå för långt och bli ett hot mot internrevisorns oberoende.

Under våra intervjuer har vi fått exempel på mer cyniskt framträdande och internrevisionschefernas upplevelser av dess konsekvenser på oberoendet. Under ett cyniskt framträdande tappar internrevisorn kontrollen över den dramaturgiska disciplinen, och oberoendet försvagas. Ett resultat är att den dramaturgiska lojaliteten också försvagas, och det intryck internrevisionschefen vill ge av sig själv förminskas. Ett sådant exempel vi har fått handlar om hur internrevisionschefer kan utforma sin rapports innehåll efter en granskning, och däri mildra kritiken i beskrivningen av iakttagelser i rapporten, på grund av empati med en chef som annars hade hängts ut. Kamratligheten går för långt. En risk med det är att förtroendet för internrevisionschefen kan skadas eftersom kritiken kan hamna på internrevisionschefen istället, med effekt att styrelsen kan försättas i en svagare position på grund av att de inte fått full information om den konflikt som internrevisionschefens rapport gällt och dess konsekvenser på verksamheten. Styrelsen som ytterst är ansvariga måste ha full information och förväntar sig att de också får detta av internrevisionschefen. Exempel som dessa visar på internrevisionens viktiga roll för styrelsen och hur internrevisionscheferna har att balansera den dramaturgiska disciplinen ur ett flertal aspekter.

#### 6.4 Resultat av delstudie 3

Med den här delstudien visar vi på nyanser mellan beroende och oberoende och hur internrevisorer framställer sig själva, oftast för att bidra till en definition av situationen som stärker internrevisionen och dess oberoende. Den inhemska främlingen markerar exempelvis internrevisorns position som skild från organisationen fast hen hör till den. Den utomstående kamraten framställer sig själv på sätt som möjliggör revision ur en praktisk synpunkt som främjar indirekt och implicit organisatorisk utveckling. Det finns mörkare aspekter i allt och även här. Internrevisorer är medvetna om risken för cyniskt framträdande och de avvikelser från rollen som dessa innebär då oberoendet kommer i fara eller förstörs. Vår förståelse är att internrevisionscheferna har strategier för att kämpa för sitt oberoende, eftersom oberoendet är en känslig vara som måste skyddas och vårdas, samtidigt som de agerar för att möjliggöra revision ur en praktisk synpunkt. Dessutom visar våra resultat att dessa två aspekter av rollen inte nödvändigtvis utesluter varandra utan att de är knutna till varandra eftersom båda är nödvändiga för att åstadkomma god revision. Det delstudien visar är i jämförelse med Roussy (2013; 2015) och Roussy och Brivot (2016) att internrevisorer inte saknar oberoende utan att de kämpar för det genom att hela tiden balansera mellan att distansera sig från organisationen och att hantera behovet av att vara nära.

## 7 Vad kan vi lära oss om oberoende och internrevision?

Studiens huvudsakliga syfte har varit att besvara frågan *hur oberoende konstrueras i en situation där oberoendet är problematiskt*. Genom de tre delstudierna ger vi både teoretiska och praktiska bidrag. Vi har tagit utgångspunkt i komplexiteten i den situation i vilken internrevisorer verkar. Den empiriska utgångspunkten utgår därför från både publik och offentlig sektor. Vi tar avstamp i vår iakttagelse att internrevision i svenska myndigheter arbetar i en miljö där det i många fall saknas en styrelse, vilket vi noterat är en förutsättning för internrevisorerers oberoende enligt deras egna professionella standarder (se avsnitt 3.1). Dessa myndigheter styrs istället genom en generaldirektör. Den här omständigheten medger en analys i en kontext där båda styrformerna finns och därmed en möjlighet att genom att dra på den här dissonansen i praktiken skapa fördjupad kunskap om hur internrevisor konstruerar sitt oberoende (delstudie 2) och vilka strategier de använder för intrycksstyrning av oberoendet (delstudie 3). Vi har också studerat hur internrevisionens oberoende påverkas av olika situationsspecifika omständigheter i den traditionella kontexten för internrevision, när internrevision utövas i stora börsnoterade företag (delstudie 1). I de publika börsbolagen tillämpas internrevision på frivillig basis, vilket ger oss möjlighet att studera internrevisorerers oberoende i en kontext där deras praktik kan utvecklas utifrån varje organisations unika betingelser. Genom de här delstudierna analyserar vi nyanser i internrevisorerers oberoendesträvan, för att bidra till kunskapen om och förståelsen av internrevisorerers oberoendepraktik.

Den första delstudien, som handlar om internrevision som situerad praktik (Eklöv Alander, 2023), utvecklar fyra arketyper för internrevisorerers autonomi eller heteronomi samt inbäddning med olika implikationer på internrevisorerers oberoende; enväldig, instrumentell, symbiotisk och underordnad. Den resulterar i förståelsen att internrevisorer alltid har en kapacitet att vara oberoende, i relation till åtminstone någon hierarkisk nivå inom organisationen. Delstudien visar att situationsspecifika omständigheter avgör internrevisorerernas institutionella kapacitet att förhålla sig oberoende till styrelsen och dess revisionsutskott och företagsledningen, när det handlar om vem som har mandat att bestämma om arbetets inriktning, omfattning, genomförande och rapportering. Studien ger ny kunskap om internrevisionens situationsspecifika villkor genom att visa hur internrevisorer är inbäddade och institutionellt länkade bidrar till att bygga deras oberoende.

Delstudie 2 handlar om hur internrevisorer konstruerar oberoende genom strategier för att bemöta organisatoriskt motstånd (Eklöv Alander och Holmgren Caicedo, pågående arbete). Delstudien ger en nyansering av den bild som finns inom internrevisionslitteraturen, och utvecklar den tvetydighet (eng. ambiguity) som tidigare internrevisionsforskning pekat på. Vårt bidrag är att utveckla två sätt varpå rollen utsätts för motstånd, dels genom kunskaps- och förväntningsgap, dels genom hierarkisk

påverkan. Vi utvecklar också kunskapen om internrevisorers strategier för att möta dessa motstånd, och vår analys ger två sådana strategier för hur internrevisionscheferna ackommoderar sin roll i förhållande till dessa motstånd, genom strategierna kärnförstärkning och kärnvärdering.

Delstudie 3, handlar om hur internrevisorers oberoende kan förstås utifrån självframställning (Eklöv Alander och Holmgren Caicedo, pågående arbete). Här bidrar vi till litteraturen om internrevisorers oberoende genom att förstå oberoendet som en del av den komplexa sociala interaktion som internrevisorerna måste navigera genom självframställning. I den här studien visar vi hur internrevisorer påverkar sitt oberoende genom att framställa sig själva som inhemska främlingar och verkar för att skydda sitt oberoende samt som utomstående kamrater som närmar sig organisationens medlemmar för att göra revision möjlig. Den inhemska främlingen används för att upprätthålla struktur under granskningens process. Detta sker genom att använda dramaturgisk lojalitet och -disciplin för att främmandegöra sig själv från den egna organisationen, så att internrevisorn kan upprätthålla bilden av sig själv som en objektiv och oberoende praktiker. Självframställningen av den inhemska främlingen kräver också semiprivata kontakter på jobbet, vilket medför att internrevisorn får en ensam och i vissa avseenden utsatt roll samtidigt som kontakter är nödvändiga också för att få information om riskområden inom den interna kontrollen. Den utomstående kamraten kompletterar på så sätt den inhemska främlingen och båda rollerna ger tillsammans internrevisorerna en palett för självframställning så att internrevisorerna kan upprätthålla en god revisionsutövning.

Avslutningsvis föreslår vi några åtgärder för att stärka internrevisionen i staten. Alla myndigheter som regeringen finner ska ha internrevision bör också ha en styrelse, och generaldirektörens plats som ledamot bör diskuteras. Likaså understryker våra resultat att en internrevisors avgång kan vara en viktig signal till risker inom myndighetens interna styrning och kontroll. Vi hoppas att de råd vi ger här kan stärka arbetet ytterligare mot en effektiv och välkontrollerad svensk myndighetsstyrning.

## Referenser

- Abbott, L., Daugherty, B., Parker, S. och Peters, G. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1): 3–40.
- Abbott, J., Parker, S. och Peters, G. (2010). Serving two masters: the association between audit Committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting horizons*, 24: 1–24.
- Aghghaleh, S., Mohamed, Z. och Ahmad, A. (2014). The Effects of Personal and Organizational Factors on Role Ambiguity amongst Internal Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(2): 105–114.
- Ahmad, Z. och Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9): 899–925.
- Alvesson, M. och Kärreman, D. (2011). Decolonializing discourse: critical reflections on organizational discourse analysis. *Human Relations*, 64(9): 1121–1146.
- Arena, M. och Jeppesen, K.K. (2016). Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. *European Accounting Review*, 25(2): 319–345.
- Bariff, M. (2003). *Internal Audit Independence and Corporate Governance*. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory. A practical guide through qualitative analysis*. London: Sage Publications Ltd.
- Chouliaraki, L. och Fairclough, N. (1999). *Discourse in late modernity, rethinking critical discourse analysis*. Edinburgh: Edinburgh University Press.
- Christopher, J., Sarens, G. och Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(2): 200–220.
- Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3): 111–145.

- Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. och Wright, A. (2010). Corporate governance in the Post-Sarbanes-Oxley era: auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27(3): 751–786.
- D'Onza, G., Selim, G., Melville, R. och Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19: 182–194.
- Eklöv Alander, G. (2023). Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 36(9): 108–134
- Eklöv Alander, G. och Holmgren Caicedo, M. (2021). *The presentation of internal audit in everyday life: A study of internal auditor integrity in Swedish Public Sector Agencies*, presenterat vid Nordic Accounting Conference, CBS i Köpenhamn, där opposition på papperet genomfördes av Peter Skærbæk.
- Eklöv Alander, G. och Holmgren Caicedo, M. (2022). *Resistance and accommodation of internal auditors in Swedish Public Sector Agencies*, presenterat vid parallell session, European Accounting Association's (EAA) Annual Conference, NHH i Bergen.
- Ekonomistyrningsverket (2014). Handledning. Statlig internrevision för myndighetsledningar, 2014:1 Stockholm: Ekonomistyrningsverket (ESV).
- Ekonomistyrningsverket (2018). Internrevision och intern styrning och kontroll. ESV 2018:34 Stockholm: Ekonomistyrningsverket (ESV).
- Everett, J. och Tremblay, M-S. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25: 181–196.
- Gendron, Y. och Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3): 211–239.
- Glassman, R.B. (1973). Persistence and loose coupling in living systems. *Behavioral Science*, 18: 83–98.
- Goffman, E. (1959/1990). *The presentation of self in everyday life*. London: Penguin Books.
- Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3): 481–510.

- Granovetter, M.S. (1973). The strength of weak ties. *American Journal of Sociology*, 78: 1360-1380.
- Kreiner, K. och Mouritsen, J. (2005). The analytical interview. In Tengblad, S., Solli, R. and Czarniawska, B. (Red.). *The Art of Science*. Liber/CBS Press, 153–176.
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B. och Tremblay, M-S. (2015). On the Operational Reality of Auditors' Independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(2): 201–236.
- Harrell, A., Taylor, M. och Chewning, E. (1989). An examination of management's ability to bias the professional objectivity of internal auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 14(3): 259–269.
- IIA (2013). International Professional Practices Framework (IPPF). Riktlinjer för utmärkande egenskaper 1100 och 1110. Svensk översättning. Stockholm: Internrevisorernas förening.
- IIA (2017). *International professional practices framework (IPPF)*. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/> (17 juni 2023)
- IIA (2020). *The IIA's Three Lines Model. An Update of the Three Lines of Defence*. Lake Mary, FL: Institute of Internal Auditors.
- IIARF (2003). *Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Research Foundation.
- IIARF (2007). *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Research Foundation.
- Internrevisionsförordning (2006:1228). Stockholm: regeringen.
- James, K.L. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4): 315–327.
- Jeppesen K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3): 517–539.
- Kalbers, P. och Fogarty, T.J. (1998). Organizational and economic explanations of audit committee oversight. *Journal of Managerial Issues*, 10(2): 129–150.



- Khelil, I., Hussainey, K. och Noubbigh, H. (2016). Audit committee – internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5): 403–433.
- Lenz R. och Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6): 532–549.
- Lenz, R. och Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 5–33.
- Lincoln, Y.S. och Guba, E.G. (1985). *Naturalistic Inquiry*. London: Sage Publications.
- Lukka, K. och Vinnari, E. (2014). Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8): 1308–1338
- Mautz, R.K. och Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Nickell, E. och Roberts, R. (2014). Organizational legitimacy, conflict, and hypocrisy: An alternative view of the role of internal auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 25: 217–221.
- Nordin, I.G. (2022 in press). Narratives of internal audit: the Sisyphean work of becoming ‘independent’. *Critical Perspectives on Accounting*, pp. 1-17.  
Webbplats: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102448> (hämtad 20 juni 2023).
- Norman, C., Rose, A. och Rose, J. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society* 35: 546–557.
- Orton, D.J. och Weick, K.E. (1990). Loosely coupled systems: a reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15(2): 203–223.
- Page, M. och Spira, L. (2005). Ethical codes, independence and the conservation of ambiguity. *Business Ethics - A European Review*, 14(3): 301–316.
- Persson, A. (2020). Introduktion till Erving Goffmans sociologi: Vara som andra och bli något annat. I E. Goffman (Red.), *Självframställning i vardagslivet* (7 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

- Pickering, A. (1993). The Mangle of Practice: Agency and Emergence in the Sociology of Science. *American Journal of Sociology*, 99(3): 559–589.
- Power, M. (1997). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law and Policy*, 25(3): 185–202.
- Power, M. (2007). *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Read, W.J. och Rama, D.V. (2003). Whistle-blowing to internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18(5): 354–362.
- Riksrevisionen (2017). *Internrevisionen vid myndigheter. En funktion som behöver stärkas (RiR 2017:5)*. Stockholm: Riksdagens internttryckeri.
- Robson, K. (1999). Social analyses of accounting institutions: economic value, accounting representation and the conceptual framework. *Critical Perspectives on Accounting*, 10: 615–629.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24: 550–571.
- Roussy, M. (2015). Welcome to the day-to-day of internal auditors, how do they cope with conflicts? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2): 237–264.
- Roussy, M. och Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 29(5): 714–738.
- Roussy, M. och Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: a structured literature review. *Accounting Perspectives*, 17(3), 345–385.
- Sarens, G. och De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: An analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3): 219–241.
- Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial *International Journal of Auditing*, 13: 1–7.
- Stewart, J. och Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4): 328–360.

- SwCGC [Swedish Corporate Governance Code] Svensk kod för bolagsstyrning (2010). Kollegiet för svensk bolagsstyrning.
- Van Peurse, K. (2005). Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5): 489–512.
- Watts, R.L. och Zimmerman, J.L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3): 613–633.
- Weick, K.E. (1976). Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly*, 21(1), 1–19.
- Wolnizer, P.W. (1987). *Auditing As Independent Authentication*. Reprinted 2006. Sydney: Sydney University Press.







