

**Cand.merc. aud. studiet
Intern revision
Kandidatafhandling
Copenhagen Business School
Afleveret den 13. maj 2015**

Intern revision - værdiskabelse i ikke- finansielle virksomheder

(Internal audit – value creation in non-finansiel companies)

**Udarbejdede af
Christian Uhrenholt**

**Vejleder
Dan Otzen**

Antal anslag: 138.572

FORORD

Dette speciale har til formål at behandle og undersøge arbejdet med værdiskabelse i intern revision i danske ikke-finansielle virksomheder. Specialet omhandler en empirisk undersøgelse af værdiskabelse, som omfatter ni virksomheder, der udgør nogle af Danmarks største. Derfor omhandler afhandlingens undersøgelsesfelt, hvordan værdiskabelse opfattes og præger arbejdet for den interne revision på tværs af brancher, og hvordan værdiskabelse sikres fremtidig.

I forbindelse med udførelsen og udarbejdelsen af denne afhandling, vil jeg rette en stor tak til min vejlieder og inspirator; Dan Otzen, der har udvist et stort og fagligt engagement som vejledende mentor i arbejdsprocessen, og bidraget med konstruktiv sparring. Samtidig vil jeg gerne rette opmærksomheden mod de virksomheder, som har valgt at deltage i mit speciale. Afslutningsvist vil jeg takke formanden i IIA; Richard Chambers, for bidragende sparing og dialog.

Christian Uhrenholt

ENGLISH ABSTRACT

Accordingly to the professional organisation, Institute of Internal Auditors, internal audit is define "*an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes*". The extract about "value" is central for this master thesis.

Value will be evaluate supported by a survey with nine top-Danish non-financial companies. They have internal audit in common, and their mission is to add value to the organisation. Before I am able to discuss value, I will define Internal audit in Danish non-financial companies. I will define the word "value" and evaluated the opinion of value creation based on the survey. I will be able to compare the value creation in different industries and evaluate how to secure value creation in the future.

Internal audit is defined as an independent department with reference to the prime stakeholder, Board of Directors. The mission for internal audit is to add value to the organisation. Value is defined as provide value by improving opportunities to achieve organizational goals. The survey concludes, internal audit do value their work more than the organisation. Accordingly to the organisations, internal audit do still have development opportunities. Further, the survey concludes, that internal audit only work with high-risk area and they provide value with delivering recommendations to the organisation.

Based on the thesis, the survey with non-financial companies and the conclusion, I am able to discuss the relevance, academic association and future study about the thesis. The current information about the thesis based on a similar method is thin. There are information about value creation of internal audit, but it is limited if the opinion from the management must be included. Internal audit is not that develop compare to the industry in USA and United Kingdom. Companies like Lego, Grundfos, Vestas, Copenhagen Airport, Aller Medier and Bestseller do not have an internal audit. One of the reasons could be missing information about potential value creation from internal audit. If these companies should gain information about the benefit, value creation, with having internal audit, there needs to be survey with comments from the Board of Directors. I have manage to obtain interview with the management, but comments from the Board of Directors are the first prove.

Indholdsfortegnelse

FORORD	2
ENGLISH ABSTRACT	3
1. INLEDNING	7
1.1 PROBLEMSTILLING	8
1.1.1 AFGRÆNSNING	9
1.2 KILDEKRITIK	11
1.3 ANVENDT TEORI	11
1.4 EMPIRI	12
1.4.1 EMPIRI - DELTAGENDE VIRKSOMHEDER	12
1.4.2 EMPIRI - RICHARD CHAMBERS	14
1.4.3 EMPIRI - SPØRGSMÅL	14
1.5 METODE	15
2. DEFINITION OG STRUKTUR AF INTERN REVISION I EN IKKE-FINANSIEL VIRKSOMHED	16
2.1 INDLEDNING OG FORMÅL	16
2.2 DEFINITION	16
2.3 STANDARD OG OPGAVER	20
2.3.1 CHARTER	21
2.3.2 THREE LINES OF DEFENSE	21
2.4 DE ETISKE PRINCIPPER	24
2.5 DELKONKLUSION	27
3. DEFINITION OG MÅLING AF VÆRDISKABELSE	28
3.1 INDLEDNING OG FORMÅL	28
3.2 DEFINITION AF VÆRDI	28
3.3 DEN PRIMÆRE STAKEHOLDER	29
3.4 KEY PERFORMANCE INDICATORS	30
3.5 MÅLING AF VÆRDI	32
3.5.1 ANVENDELSE AF TID	33
3.5.2 MÅLING AF KVALITET	34
3.5.3 EGENSKABER I INTERN REVISION	37
3.6 DELKONKLUSION	40

4. OPBYGNING AF DEN VÆRDISKABENDE AFDELING	41
4.1 INDLEDNING OG FORMÅL	41
4.2 OPBYGNING AF INTERN REVISION	41
4.3 STRUKTUR PÅ ARBEJDET	43
4.3.1 PLANLÆGNINGSFASEN	43
4.3.2 UDFØRSELSFASEN	47
4.3.3 RAPPORTERING	54
4.3.4 OPFØLGNING	54
4.4 DELKONKLUSION	55
5. ORGANISATINENS SYN PÅ DEN SKABTE VÆRDI	57
5.1 INDLEDNING OG FORMÅL	57
5.2 MÅLING AF DEN SKABTE VÆRDI	57
5.3 TRANSFORMATION FRA ORD TIL REEL VÆRDI	59
5.4 OPFATTELSE AF VÆRDISKABELSE	61
5.5 BRUGEN AF INTERN REVISION	64
5.6 DELKONKLUSION	65
6. VÆRDISKABELSE I UDVALGTE ORGANISATIONER	66
6.1 INDLEDNING OG FORMÅL	66
6.2 TYPER AF INTERNE REVISORER	67
6.3 VÆRDISKABENDE OPGAVER	69
6.4 VÆRDISKABELSE I ARBEJDET	72
6.5 SIKRING AF VÆRDISKABELSE	74
6.6 DELKONKLUSION	76
7. KRITIK AF DET EMPIRISKE GRUNDLAG	78
7.1 INDLEDNING OG FORMÅL	78
7.2 UDVALG AF INTERN REVISIONSAFDELINGER	78
7.3 ADGANG TIL ORGANISATIONEN	78
7.4 RESPONDENTER	80
7.5 SPØRGSMÅL	80
7.6 DELKONKLUSION	81
8. KONKLUSION	82
9. PERSPEKTIVERING	86

<u>10.</u>	<u>KILDELISTE</u>	<u>87</u>
<u>11.</u>	<u>BILAG</u>	<u>89</u>
11.1	BILAG 1 - INTERVIEW MED INTERN REVISION	89
11.2	BILAG 2 - INTERVIEWS MED ORGANISATION	110
11.3	BILAG 3 - INTERVIEW MED INTERN REVISION, FAKTUELLE SPØRGSMÅL	121
11.4	BILAG 4 - INTERVIEW WITH MR. RICHARD CHAMBERS	123

1. INLEDNING

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

The Institute of Internal Auditors 2012

Ovenstående definition, af intern revision i standard 1000 fra 2012, lægger vægt på, at intern revision har til formål at skabe værdi til organisationen. Der er tale om en teoretisk udlægning af formålet, hvor praksis kan afvige fra teorien. Når jeg fremover i afhandlingen henviser til *The Institute of Internal Auditors*, benævnes interesseorganisationen som IIA.

IIA har en længere historie global set¹, sammenholdt med historien i Danmark, hvilket kan have en betydning for udvikling af intern revision, som en branche. I den forbindelse er der flere store danske virksomheder, som ingen intern revision har - som eksempler kan nævnes: Lego, Grundfos, Københavns Lufthavn, Aller Medier og Bestseller. Den mindre udbredelse i Danmark kan skyldes manglende definition og kendskab til, hvad intern revision skaber. Der er her tale om manglende kendskab til værdiskabelsen. I den forbindelse opfatter jeg, at intern revision i Danmark fortsat har betydelige udviklingsmuligheder.

Intern revision er lovbestemt for den finansielle sektor². Det medfører, at der er en naturlig udbredelse af interne revisorer inden for denne sektor. Der er dog ingen lov, der definerer intern revision i den ikke-finansielle sektor. Intern revision er baseret på et mandat fra en bestyrelse, som har et ønske om at intern revision skal bidrage med værdiskabelse til bestyrelsen. Såfremt, at der er tale om den ikke-finansielle sektor, må det formodes, at der er en selvregulerende mekanisme ved manglende værdiskabelse. Manglende værdiskabelse bør føre til overvejelse af

¹ Kilde: <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>

² Kilde: Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, kapitel 3

eksistensberettigelse af afdelingen, da missionen for intern revision bør være at skabe værdi. Den nøjagtige definition på værdiskabelse ift. dette speciales kontekst, vil jeg definere i kapitel tre.

Intern revision kan være en løntung afdeling. Det skyldes, at medarbejderne i intern revision skal have de rette egenskaber førend det er muligt at udføre det ønskede arbejde. Egenskaberne skal gerne være på niveau med de egenskaber som medarbejderne i organisationen besidder. Bestyrelsen foretager løbende en vurdering af omkostningen, sammenholdt med udbyttet ved en intern revisionsafdeling. Det kan være vanskeligt at måle værdiskabelsen, medmindre der er tale om økonomiske besparelser. Bestyrelsen er dermed afhængig af rapportering fra intern revision omkring værdiskabelsen, som er afstemt med organisationen.

1.1 PROBLEMSTILLING

Dette underafsnit har til formål at præcisere afhandlingens problemfelt.

I dette speciale skal problemejeren ses som en intern revisor i en ikke-finansiell virksomhed, som skal arbejde med og levere værdi. Ledelsen, af den interne revision, må vurdere funktionens nuværende og mulige fremtidige udvikling af værdiskabelse som et redskab til at sikre den fortsatte støtte til funktionen fra virksomhedens centrale interesser.

Specialets problemformulering, som også udgør hovedspørgsmålet, lyder således:

Hvad er definitionen af intern revision samt opbygning af afdelingen? Hvorledes defineres værdiskabelse for intern revision, og hvordan opfattes værdiskabelse i det udførte arbejde i organisationen? Hvordan præger værdiskabelsen arbejdet for den interne revision på tværs af brancherne, og hvordan vurderes det at værdiskabelsen sikres fremtidigt?

Med henblik på at konkretisere og systematisere problemformuleringen, er nedenstående underspørgsmål opstillet. Disse behandles i de enkelte afsnit, der har til formål at understøtte problemformuleringen:

Beskrivende:

- Hvordan defineres intern revision i en ikke-finansiell virksomhed?
- Hvorledes defineres værdiskabelse af intern revision sammenholdt med organisationens opfattelse?

Analyserende:

- Hvordan opbygges en intern revisionsafdeling for at sikre levering af værdiskabende aktiviteter?
- Hvad er den reviderende organisations syn på den skabte værdi?

Vurderende:

- Hvordan sikres værdiskabelse i arbejdet i udvalgte organisationer?

1.1.1 AFGRÆNSNING

Som forfatter af dette speciale, er det relevant at nævne, at jeg ikke har haft tid, mulighed eller ressourcer til at foretage en undersøgelse i alle interne revisionsafdelinger i Danmark, hvorfor dette speciale er begrænset til at tage udgangspunkt i ni udvalgte virksomheder. Disse virksomheder opfatter jeg som nogle af Danmarks mest betydningsfulde inden for intern revision. Samtidig er det vigtigt at belyse, at dette speciale ikke har til formål at konkludere noget generelt om værdiskabelse, men netop at fremstille hvordan værdiskabelse er i forhold til netop dette speciales undersøgelses- og problemfelt.

Jeg har valgt at afgrænse nedenstående centrale områder i specialet:

Typer af interne revisionsafdelinger

Opgaven centrerer omkring intern revision i den ikke-finansielle sektor. Den interne revision i den finansielle sektor har sit mandat fra gældende lovgivning og nødvendigvis ikke ud fra en værdiskabende synspunkt. Dette forhold vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

Udførsel af intern revision

Der kan forekomme områder, hvor der henvises til afgrænsningen, da det er vurderet, at behandling af elementet ikke tjener kandidatafhandlingens overordnede formål. I den forbindelse

er der tale om følgende dokumenter, i planlægningsfasen, ved udførelse af intern revision: tids- og ressourceforbrug, risiko og kontrol matrice, scope dokument og revisionsinstruks. Dokumenterne vil blive omtalt, men ikke nærmere behandlet.

ISA 610

Standarden angiver samarbejdet mellem intern og ekstern revision. Der vil ikke blive foretaget nærmere diskussion omkring denne standard, men der kan forekomme referencer til standarden. Afgrænsningen foretages, da afhandlingens arbejdsområde omhandler værdiskabelse mellem intern revision og organisationen.

Agent-principal teorien

Afhandlingen vil indeholde referencer til agent-principal teorien, da intern revision er en central rolle i denne teori. Afhandlingen har ikke til hensigt at diskutere denne rolle, hvorfor afhandlingen ikke indeholder en diskussion heraf. Afhandlingen vil udelukkende indeholde referencer til teorien.

Empirisk undersøgelse - valg af organisation

Undersøgelsen tager sit udgangspunkt i virksomheder i den ikke-finansielle sektor. Der er udvalgt en række af Danmarks største virksomheder, hvor udvælgelsen er baseret på kendskab til sektoren. Oversigten over de valgte virksomheder, illustreres i afsnit 1.4.1. Jeg har vurderet, at de udvalgte virksomheder egner sig til deltagelse i denne kandidatafhandling, da afdelingerne har et fælles ønske om at bidrage med værdiskabelse.

Empirisk undersøgelse - udenlandske organisationer

Opgaven er afgrænset til som nævnt at fokusere på interne revisionsafdelinger i danske virksomheder. Afgrænsningen er valgt for at undgå eventuelle kulturforskelle over landegrænserne.

1.2 KILDEKRITIK

Materialet til brug for denne afhandling er indhentet ved desktop research underbygget af den udarbejdede empiriske undersøgelse.

Der er anvendt offentlig tilgængeligt data, hvor kilden er vurderet i forhold til brugbarheden i opgaven. Der er foretaget interviews med respondenter, som har til hensigt at vurdere teorien i praksis, omhandlende værdiskabelse.

Der er anvendt offentlig information fra IIA³ samt IFAC⁴. Brancheorganisationen IIA udarbejder vejledning og standarder, som er til brug for interne revisors arbejde. IFAC udarbejder revisionsstandarder som intern revision skal have kendskab til. Der er tale om kilder med høj troværdighed, hvorfor kildernes materiale anvendes i afhandlingen.

1.3 ANVENDT TEORI

I specialet inddrages relevante teorier fra pensum på cand.merc.aud studiet, hvor der primært anvendes teori fra faget; Intern Revision. Der vil endvidere blive lagt vægt på den empiriske undersøgelse, som er foretaget i forbindelse med udarbejdelse af kandidatafhandlingen. Det medfører, at teorien anvendes i begrænset omfang. Agent-principal teorien inddrages i afhandlingens diskussioner og konklusioner.

Agent-principal teorien har sin relevans, hvor bestyrelsen uddelegerer driften af en virksomhed til ledelsen. I dette eksempel er bestyrelsen dermed principal, og ledelsen er agenten. I modsætning til principalen, vil agenten have flere informationer til rådighed omkring virksomheden. Forholdet skyldes udelukkende, at agenten er tættere knyttet til driften af virksomheden. I denne forbindelse er der tale om en asymmetrisk viden, da principalen ikke har samme viden til rådighed. Teorien foreskriver, at agenten vil handle til fordel for egen nytte. Endvidere foreskriver teorien

³ IIA er en forkortelse for The Institute of Internal Auditors, som udarbejder fagmateriale for området.

⁴ IFAC er en forkortelse for International Auditing and Assurance Standards Board i International Federation of Accountants, som udarbejder internationale standarder om revision (ISA).

ligeledes, at både agenten og principalen er nyttemaksimerende. De ønsker begge at vælge den løsning, som passer dem bedst.

Forholdene i teorien kan medføre nogle klare problemstillinger. Ledelsen har en dybere og et mere konkret kendskab til virksomhedens foretagender, men eftersom ledelsen har en incitament til at handle opportunistisk, kan bestyrelsen i teorien ikke stole på, at ledelsens rapportering er sand og umanipuleret.

Teorien er yderst relevant for intern revision. Intern revision har sit daglige arbejdsområde i organisationen, hvor de foretager rapporteringer til bestyrelsen. Intern revision er dermed med til at udligne informationskløften af viden mellem agenten og principalen.

1.4 EMPIRI

I forhold til respondenterne, er det relevant at se på deres opfattelse og holdning til værdiskabelsen af arbejdet, som er udført af intern revision. Valg af respondenter er baseret på deres position i organisationen og deres samarbejde med intern revision. Der vil blive indhentet udtalelser fra, Chief Audit Executive (CAE)/Revisionschefen, og ledelsen i en række udvalgte organisationer. Udtalelserne vil endvidere blive sammenholdt, såfremt det er relevant for afhandlingen.

1.4.1 EMPIRI - DELTAGENDE VIRKSOMHEDER

Som nævnt er der en række virksomheder, som deltager i den empiriske undersøgelse til brug for denne kandidatafhandling. Nedenstående tabel illustrerer, hvilke virksomheder som deltager i undersøgelsen:

VIRKSOMHED
AP Møller Maersk
Danfoss
DONG Energy
Energinet
ISS
Lemvig-Müller
NovoNordisk
PostNorden
Aalborg Portland

Der er atten respondenter, fordelt på ovenstående virksomheder, som deltager i undersøgelsen. Besvarelserne fra ovenstående virksomheder, er vedlagt som Bilag 1 og Bilag 2, hvor der løbende refereres til bilagene igennem opgaven. Virksomhederne bliver omtalt som "virksomhed X 1", hvor respondenterne vil blive omtalt som "respondent Y 1" med fortløbende nummerering. Metoden er anvendt efter overensstemmelse med de deltagende virksomheder, som ønsker anonymitet omkring deres udtalelser. Der er dermed intet direkte link mellem ovenstående tabel og nummereringen af virksomhederne.

Der er en række virksomheder, som ikke har givet adgang til dialog med ledelsen omkring kandidatafhandlingens behandlingsområde. Der har været forskellige årsager hertil, som naturligvis respekteres. Jeg har dog vurderet, at virksomhederne fortsat kan bidrage med relevans for afhandlingens problemstilling.

Respondenterne vurderes til at udgøre høje informanter, baserede på deres erfaring inden kandidatafhandlingens område, hvilket primært skyldes deres erfaring med erhvervet i virksomhederne.

Jeg vurderer, at de deltagende virksomheder er repræsentative for intern revision som branche i Danmark. Jeg begrundet min vurdering i diversiteten, både størrelse af intern revision, størrelse i organisation, branche og den geografiske placering i Danmark.

1.4.2 EMPIRI - RICHARD CHAMBERS

I forbindelse med udformningen af kandidatafhandlingen, har jeg foretaget et interview med Richard Chambers. Richard Chambers er præsident i IIA på verdens plan. Richard Chambers har opnået følgende certifikater inden for IIA:

- CIA - Certification Internal Auditor
- QIAL - Qualification in Internal Audit Leadership
- CGAP - Certification Government Auditing Professional
- CCSA - Certification in Control Self-Assessment
- CRMA - Certification in Risk Management Assurance

Derudover har Richard Chambers mere end 35 års erfaring inden for intern revision, hvorfor Richard Chambers med rette kan anvendes som en høj informant.

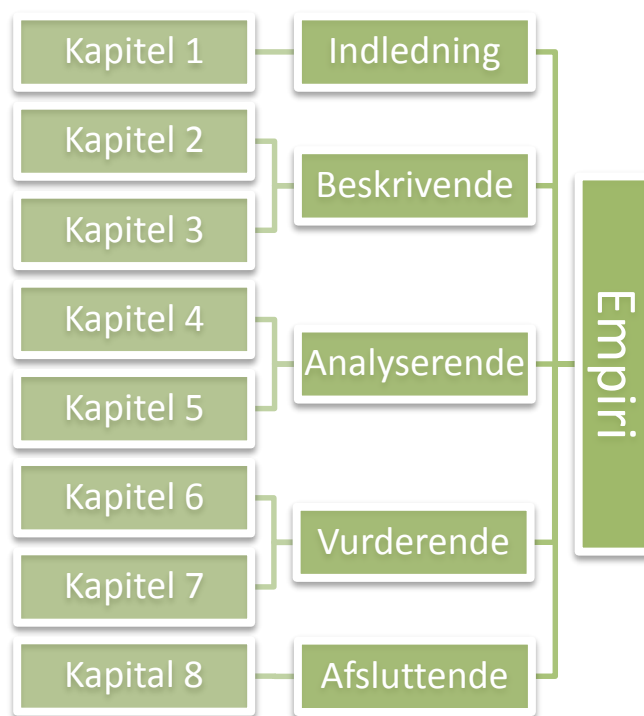
1.4.3 EMPIRI - SPØRGSMÅL

Der er foretaget en rundspørge i ovenstående virksomheder. Der er anvendt en kvantitativ undersøgelsesform til indsamling af data til brug for kandidatafhandlingen. Metoden er anvendt, da der både er behov for besvarelser i form af tekst og tal til præsentationen. Respondenterne skal forholde sig til seksten spørgsmål, som både udgør åbne og lukkede spørgsmål. Det er hensigten at skabe et indblik i respondenternes opfattelse af dels den skabte værdi og dels den opfattede værdi. Endvidere har den empiriske undersøgelse til hensigt at skabe et overblik over, hvordan en afdeling for intern revision skabes, hvor hensigten er at være værdiskabende.

Respondenterne i intern revision skal forholde sig til faktuelle spørgsmål omkring opbygningen af deres afdeling for intern revision. Spørgsmålene vil hovedsageligt være bagudskuende. Derudover skal respondenterne i intern revision, og repræsentanter fra ledelsen i organisationerne, forholde sig til holdningsspørgsmål og faktuelle spørgsmål. Spørgsmålene vil både være aktuelle og fremtidsrettede spørgsmål. Der er bevist valgt en blanding af spørgsmålstyper, hvor fokus er på den nuværende og fremtidige værdiskabelse. Spørgsmålene til Richard Chambers er primært holdningsspørgsmål.

1.5 METODE

For at give læseren et overblik over opgavens struktur, har jeg i nærvende metodeafsnit valgt at skitsere opgavens struktur. Diagrammet nedenfor angiver opgavens kapitler, samt den empiriske opbygning.



Figur 1 Struktur på opgaven

Kapitel et omhandler de indledende forhold for at gøre læseren opmærksom på problemstillingen. Kapitel to til seks tager udgangspunkt i det empiriske grundlag. Kapitel syv indeholder en kritik af den foretaget empiriske undersøgelse. Kapitlerne inddeles i en beskrivende, analyserende og vurderende fase, hvor der tages udgangspunkt i de uddybende spørgsmål fra problemstillingen.

2. DEFINITION OG STRUKTUR AF INTERN REVISION I EN IKKE-FINANSIEL VIRKSOMHED

Dette afsnit har formål at skitsere, hvad intern revision i den ikke-finansielle sektor er, hvilket næste afsnit tager udgangspunkt i.

2.1 INDLEDNING OG FORMÅL

I henhold til Lov om Finansielle Virksomheder, er intern revision et lovkrav for virksomheder over en bestemt størrelse i den finansielle sektor. Der er derimod ingen lovgivning, som kræver at ikke-finansielle selskaber opretter en afdeling for intern revision. Dette afsnit har som nævnt til formål at skitsere, hvad intern revision er i den ikke-finansielle sektor, og har ligeledes til hensigt at besvare nedenstående spørgsmål fra problemformuleringen:

- *Hvordan defineres intern revision i en ikke-finansiell virksomhed?*

Ovenstående problemstilling behandles i følgende afsnit: definition, standard og opgaver, charter, three lines of defence og de etiske principper.

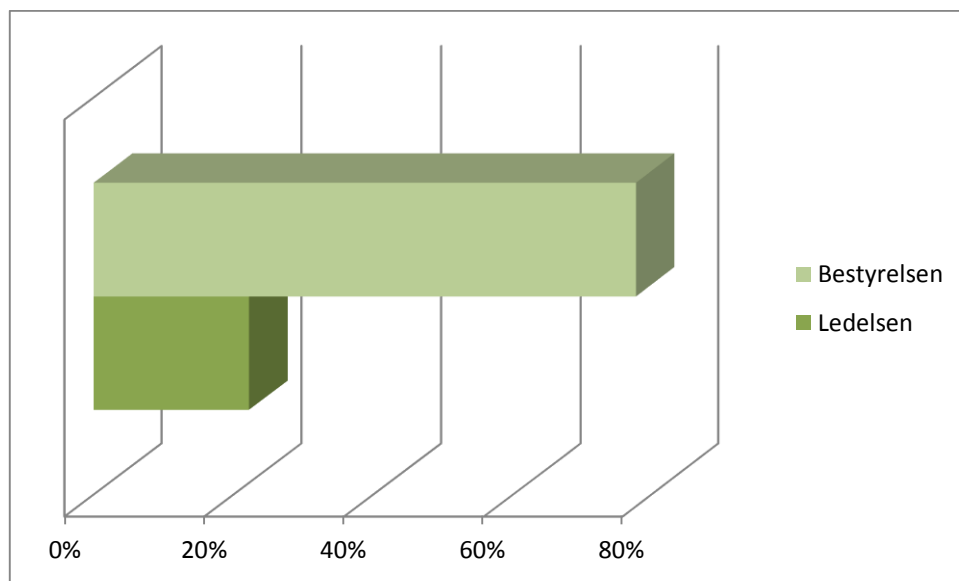
2.2 DEFINITION

The Institute of Internal Auditors, IIA, har følgende definition af intern revision i standard 1000:

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

Det fremgår klart og tydeligt af definitionen ovenfor, at intern revision er en uafhængig afdeling, som har til formål at tilføre værdi til organisationen. For at sikre intern revisions uafhængighed, refererer afdelingen til bestyrelsen. Det kan dog også forekomme, at intern revision har en reference til direktionen.

I henhold til 1.4, som omhandler introduktion til den empiriske undersøgelse, er der udarbejdet en analyse af interne revisionsafdelinger i den ikke-finansielle sektor i Danmark. De deltagerende virksomheder har oplyst hvilket organ, som er deres primære reference. Nedenstående graf viser, at hovedparten af de forespurgte interne revisionsafdelinger referer til bestyrelsen. Det er ofte bestyrelsen, som er hovedarkitekten bag en etablering af intern revision. Nedenstående graf viser, hvilket organ der er den primære reference for intern revision. Nedenstående graf viser, at hovedparten af de forespurgte interne revisionsafdelinger referere ind til bestyrelsen, eller revisionskomiteen.



Figur 2 Intern revisions primære reference

Det faktum, at intern revision ofte er oprettet på baggrund af et mandat fra bestyrelsen medfører, at bestyrelsen forventer at få indfriet sine forventninger, som var tilstede i forbindelse med oprettelsen. Baseret på ovenstående definition, er det derfor relevant at undersøge, hvordan afdelingen sikrer værdiskabelse til bestyrelsen.

"We focus on audit engagements that are of importance to the Board of Directors, Audit Committee and the Senior Management. We bring structural observations and recommendations to the table to strengthen the control environment⁵". Udtalelsen fra CAE i virksomhed X 1 viser med tydelighed, hvordan de arbejder på at leve op til forventningerne fra bestyrelsen. Det fremgår af citatet, at det er essentielt, at der udarbejdes en korrekt og præcis revisionsplan før udførelsen påbegyndes. Udtalelsen fra CAE i virksomhed X 1 bliver supplerende af følgende citat, som omhandler at sikre værdi til bestyrelsen: *"Ved at have en grundig risikovurdering og dermed sikre, at vi besøger de rigtige datterselskaber i vores revisionsplan samt sikre efterlevelse af vores Charter. Revisionsplanen bliver evalueret af direktion og revisionskomiteen, som kan komme med ønsker til ændring (typisk bliver der tillagt audits). Ved at sikre, at vi har et tæt samarbejde med revisionskomiteen og er i stand til at opfylde deres ønsker og behov. Vi modtager feedback fra auditee efter hver audit så vi kan evaluere vores proces og indsats⁶".* Respondenten angiver også planlægningsfasen, som et meget vigtigt omdrejningspunkt i bestræbelserne på at efterleve bestyrelsens ønske og forventninger.

Baseret på definitionen af intern revision, kan det sammenfattes, at bestyrelsen har haft et ønske omkring værdiskabelse i organisationen. Udtalelsen fra CAE fra Virksomhed X 7, giver et indtryk af, at der arbejdes målrettet med værdiskabelse i intern revision i virksomhed X 7: *Det har været megen diskussion om at IA skal være værdiskabende, men nok i mindre grad hvilken type værdi. Intern revision er en assurance funktion, og den væsentligste værdiskabelse sker ved at levere assurance i forhold til de håndteringen af de væsentligste risici for opfyldelsen af virksomhedens målsætninger. Det gør vi ved 1) At basere vores aktiviteter på virksomhedens risikounivers, samt løbende dialog med ledelsen og bestyrelsesformanden omkring ændringer i risikobilledet. Det har den betydning at vi med sikkerhed ikke leverer den revisionsplan som bliver fremlagt til godkendelse ved årets begyndelse. Planen bliver derimod løbende tilpasset og diskuteret med bestyrelsen. Jeg vil hellere at vi adresserer de væsentligste risici og ikke levere planen end omvendt. Den løbende kontakt med ledelsen og bestyrelsesformanden er meget central. 2) Derudover har intern revision en meget væsentlig rolle i både risk management og governance, i det vi indenfor rammerne af IIAs guidance bidrager til definition og forbedring af risk management processen,*

⁵ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 1 - respondent Y 1, spørgsmål 1

⁶ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 5 - respondent Y 7, spørgsmål 1

udfordrer ledelsen på deres risikovurderinger og validerer samtlige risikorapporter som går til bestyrelserne for hhv. moderselskabet og datterselskaberne. Inden for governance har intern revision været drivkraften i den begrebsramme som anvendes og har bidraget til at der blev skabt en balance mellem central og decentral beslutninger, som matchede transaktionernes størrelse på de enkelte områder⁷".

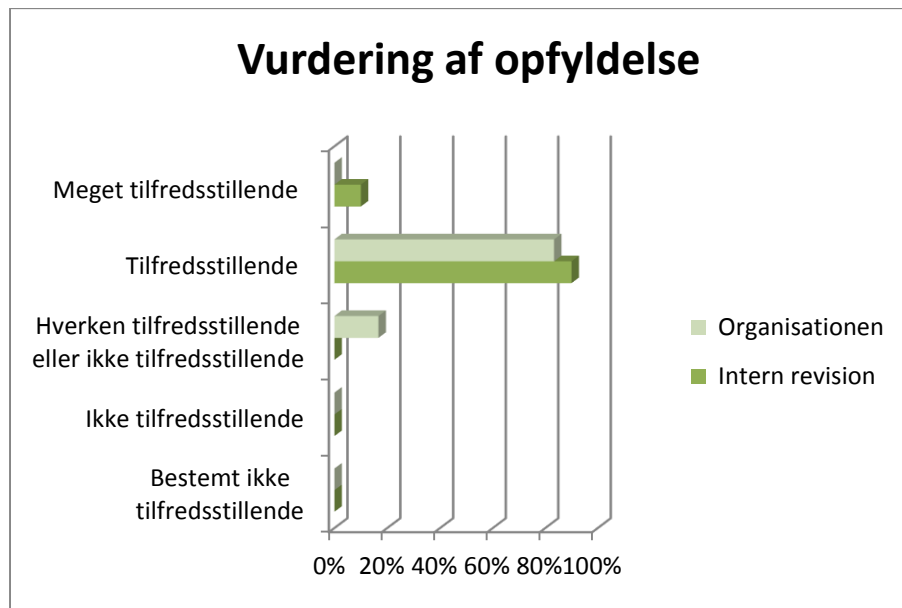
Det fremgår af ovenstående tre citater, fra forskellige CAE'er fra større danske virksomheder, at de har fokus rettet mod bestyrelsen for først at forstå deres behov. Dernæst bliver der udarbejdet en revisionsplan i samarbejde med organisationen, som har til hensigt at være værdiskabende.

Ledende medarbejdere i organisationerne har endvidere fået til opgave at forholde sig til samarbejdet med intern revision: *"Det er vigtigt, at Intern Revision er velforankret i forhold til Bestyrelsen, og samtidig med en tæt relation til det daglige samarbejde mod Koncernledelsen og organisationens enheder. Bestyrelsens i virksomhed X 6 har etableret en særlig "Revisionskomite", hvor enkelte medlemmer fra Bestyrelsen kan gå i dybden med Intern Revisions arbejde (årsplan, revisionstemaer m.v.). Ydermere er det i 2014 besluttet, at intern revision primært skal fokusere på "procesrevision", mens den finansielle revision udføres af en ekstern part⁸".* Respondenten fra virksomhed X 6 henviser til, at det er vigtigt, at der er en gensidig forståelse for hvad, der foretages og rapportering i organisationen for dermed at sikre, at intern revision lever op til den definerede rolle og definitionen af intern revision.

Den empiriske undersøgelse viser nedenfor, at både organisationerne og intern revision har samme opfattelse af, hvordan intern revision overordnet udfylder sin rolle baseret på mandatet fra bestyrelsen.

⁷ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 7 - respondent Y 11, spørgsmål 1

⁸ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 8, spørgsmål 1



Figur 3 Vurdering af opfyldelse af mandat fra bestyrelsen

2.3 STANDARD OG OPGAVER

Der findes ingen lovmæssige standarder for udførsel af intern revision i ikke-finansielle virksomheder, som er kendt ved ekstern revision, hvor IASB udsteder revisionsstandarder. IIA udsteder vejledninger og standarder, som er bredt respekteret. Det er valgfrit om de enkelte afdelinger ønsker at følge standarderne fra IIA. Såfremt standarderne følges, er det et krav, at de også overholdes. Standarderne er kendt som "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". Standarderne har til formål, at⁹:

1. Afgrænse de grundlæggende principper, som udgør praksis af den interne revision.
2. Skabe rammerne for udførsel og fremme en bred vifte af værditilvæksten i intern revision.
3. Etablere grundlaget for evalueringen af intern revisions ydeevne.
4. Forbedrede organisatoriske processer og operationer.

Standarderne inddeles efter følgende: *attribute*, *performance* og *implemtation*. Attribute standarder adresserer karakteristika af organisationer og parter, der udfører den interne revision. Performance standarder beskriver arten af intern revisions aktiviteter og angiver kriterier, som

⁹ Kilde: INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS), version 2012.

gælder ved udførsel af intern revision. Implementation standarder er udvidede attribute og performance standarder, som angiver de krav, der gælder for rådgivnings- og konsulent aktiviteter.

2.3.1 CHARTER

Der skal foreligge et charter for intern revision, som definerer formål, autoritet og ansvar for aktiviteterne i revisionsafdelingen¹⁰. Charteret har til hensigt at definere revisionsafdelings position i organisationen, samt CAE's rapporterings forpligtigelser overfor bestyrelsen. Charteret har endvidere til hensigt at definere arbejdsområde og mulighed for afdelingen.

Charteret definerer også, hvilken begrebsramme som revisionsafdelingen arbejder under. Det vil typisk være begrebsrammen fra IIA. Der forefindes dog ikke noget krav om at følge IIA's standarder, men det anses for at være best practise. Såfremt der skulle forekomme revision af regnskaber, review af delårsregnskaber og andre erklæringsopgaver, hvor opgaven udføres i forlængelse med den eksterne revision, vil den interne revisionsafdeling udføre arbejdet i henhold til International Standard on Auditing, ISA. Det er særligt ISA 610 - ekstern revisors brug af intern revision, som gør sig gældende.

2.3.2 THREE LINES OF DEFENSE

Three lines of defense har til hensigt at strukturere og demonstrere roller og ansvar for beslutningstagning, risiko og kontrol af risiko for at opnå en effektiv risikostyring og kvalitetsstyring¹¹.

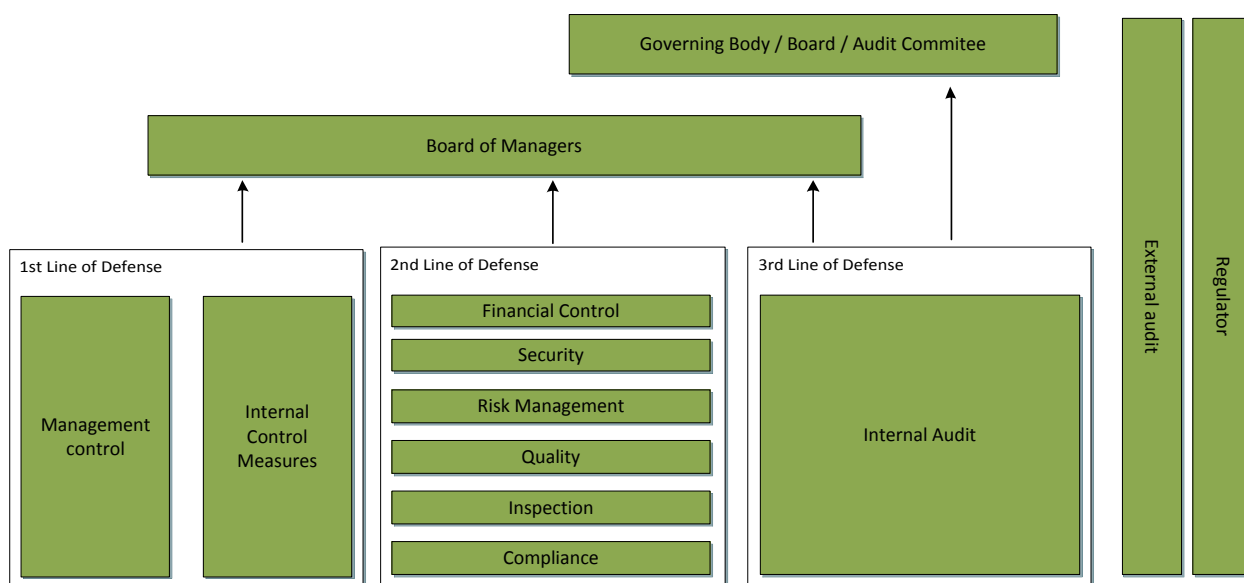
Three lines of defense inddeles i følgende faser:

1. Funktioner som "ejer" risikoen
2. Funktioner som har til hensigt at overvåge risikoen
3. Funktioner som bidrager med uafhængig rådgivning

¹⁰ Kilde: IIA Standard 1000

¹¹ Kilde: Audit Committee Institute sponsored by KMPG, Three lines of defence, 2009

Intern revision udgør den tredje linje, som nedenfor er illustreret¹².



Figur 4 Three lines of defense

Intern revision arbejder som et uafhængigt organ i organisationen, og har dermed mulighed for at give en objektiv konklusion på tilstanden i organisationen. Der er ikke muligt, for de øvrige linjer, at give en objektiv vurdering på samme niveau med vurderingen fra intern revision. Dette forhold skyldes udelukkende uafhængigheden.

Intern revision arbejder vandret i organisationerne på tværs af afdelinger / forretningsenheder. Det giver intern revision gode muligheder, i third line of defense, i forbindelse med udtagelser omkring konkrete forhold i de enkelte områder, men også rapporteringer. Teorien omkring three lines of defense underbygges af håndteringen heraf i virksomhed 10: "*Third line of defence kan se på tværs af organisationen uafhængigt af afdelingsmål mm. Endvidere er third line of defence i stand til at have et overblik over hele organisationen, kontrollerer mm, og kan derfor dykke ned på områder, hvor der kan være behov for at øge modenheden*¹³". Intern revision har dermed en central rolle i migreringen af risiko i en organisation. Det er dog også en rolle, som intern revision er bekendt med: "*Forretningen ser fortsat værdi i at have et uafhængigt organ som intern revision*

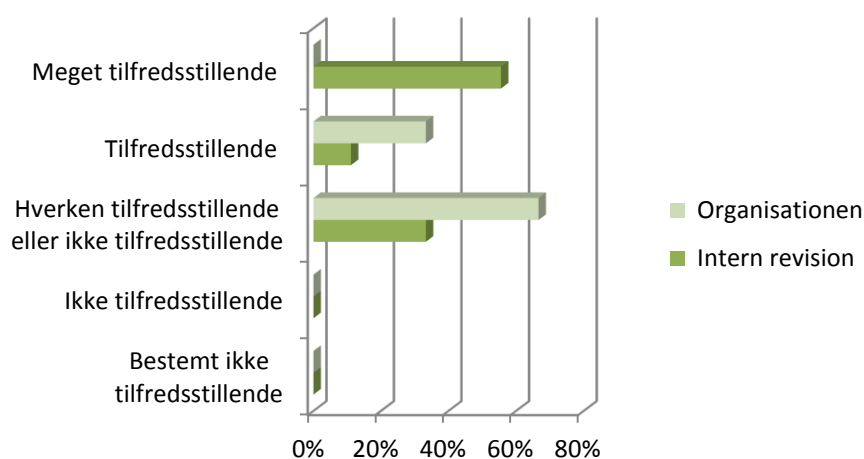
¹² Kilde: IIA Position Paper: The three lines of defense in effective risk management and control, januar 2013

¹³ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 10 - respondent Y 18, spørgsmål 10

til at udføre (dele af) kontrolopgaven – her som third lines of defence. Denne rolle er fortsat unik for intern revision, og bidrager med stor værdi. Samtidig sikres det, at alle aspekter – som intern revision kender til, qua det udførte arbejde for forretningen – inddrages i arbejdet. Dette er vanskeligt for andre koncernfunktioner¹⁴".

Nedenstående kan udledes af den empiriske undersøgelse, hvor intern revision og organisationerne er blevet bedt om at forholde sig til betydningen og opfyldelse af rollen som third lines of defence:

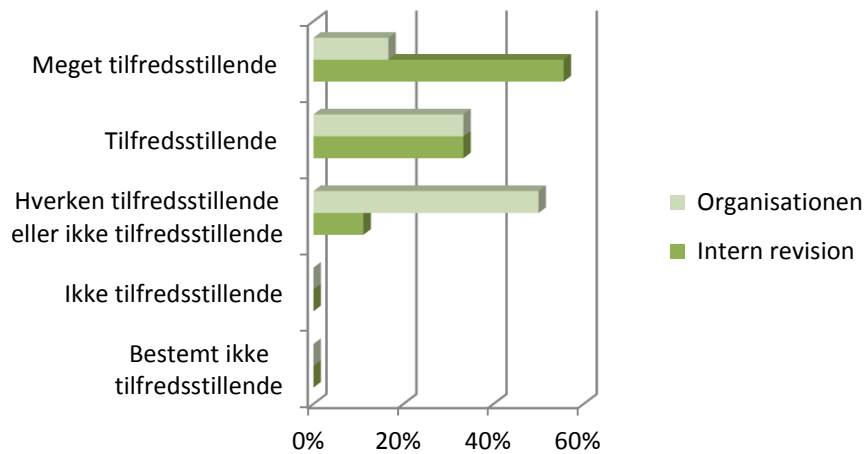
Vurdering af opfyldelse



Figur 5 Vurdering af opfyldelse af three lines of defense

¹⁴ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 2, spørgsmål 10

Vægtning af betydning



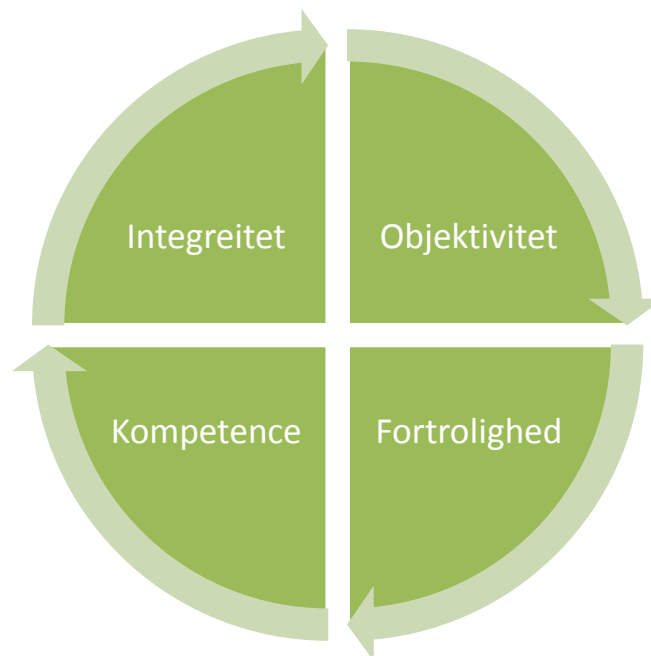
Figur 6 Vægtning af betydning af three lines of defense

Baseret på ovenstående udtalelser, kan jeg udlede, at der er en høj værdiskabelse i praktisering af rollen som third lines of defence. Den empiriske undersøgelse viser dog, at der er en større forskel mellem opfyldelsen af intern revisions rolle som third lines of defence. Der er dog en rimelig fornuftig vægtning af betydningen af rollen. Der er dog en overvægt ved, at intern revision vægter deres rolle af en højere betydning og opfyldelse end ledelsen i virksomhederne. Det kan dermed sammenfattes, at både intern revision og organisationerne er bevidste omkring rollen som third lines of defence, hvor organisationerne er af den opfattelse, at intern revision fortsat har et arbejde foran sig.

2.4 DE ETISKE PRINCIPPER

IIA standarderne foreskriver, at en intern revisor skal agere efter fire etiske principper¹⁵: *integritet*, *objektivitet*, *fortrolighed* og *kompetence*, som er illustrerede ved nedenstående diagram:

¹⁵ Kilde: Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, second edition, 2009, side 2-6



Figur 7 De etiske principper

Integritet indebærer, at personlig integritet skaber tillid og dermed grundlaget for pålidelighed. Intern revision efterlever integritet ved at:

- Udføre arbejdet ærligt, omhyggeligt og ansvarligt.
- Overholde lovgivningen og kommunikere overtrædelser af lovgivning og professionelle standarder på rette sted.
- Deltager ikke i kriminelle handlinger eller andre aktiviteter, som kan bringe professionen eller virksomheden i miskredit.
- Respektere og bidrage til virksomhedens opfyldelse af etiske retningslinjer.

Objektivitet indebærer, at intern revision ikke må blive påvirket i bedømmelsen af personlige interesser og/eller andres indflydelse. Intern revision bør dermed udføre en afbalanceret evaluering af alle relevante informationer og omstændigheder i forhold til opgaven. Intern revision efterlever objektivitet ved at:

- Ikke deltage i aktiviteter eller relationer, som kan rejse tvivl om deres objektivitet.
- Ikke modtage noget, som kan rejse tvivl om deres professionelle dømmekraft.
- Oplyse om alle forhold, der vil kunne give anledning til tvivl om indholdet af rapporteringen i forhold til den enkelte opgave, såfremt disse oplysninger ikke er kendte af modtageren af rapporteringen.

Fortrolighed indebærer, at intern revision respekterer værdien af, og ejerforholdet til, de informationer der stilles til rådighed, og videregiver ikke disse informationer med mindre de er bemyndiget hertil, eller det er påkrævet iht. lovgivning eller professionelle standarder. Intern revision efterlever fortrolighed ved at:

- Udvide rettidig omhu ved anvendelse og beskyttelse af de informationer, som er kommet i deres besiddelse som et led i udførelsen af arbejdet.
- Ikke at anvende informationer til personlig vinding eller til formål, som strider mod lovgivningen eller virksomhedens legitime og etisk forsvarlige målsætninger.

Kompetence indebærer, at intern revision skal anvende den viden, kompetence og erfaring, som er nødvendig ved udførelsen af den enkelte opgave. Intern revision efterlever kompetence ved at:

- Udføre opgaver, hvor den nødvendige viden, faglige kvalifikation og erfaring besiddes.
- Udføre opgaveløsningen i overensstemmelse med standarderne.
- Løbende forbedre deres professionelle kvalifikationer samt effektiviteten og kvaliteten i deres arbejde.

De etiske principper er centrale for intern revision. Intern revision skal være bekendt med disse, samt overholde disse for at kunne udføre den tiltænkte rolle. Det er organisationerne, som er de rette til at vurdere den intern revision på dette område: *"Works well in our organization. Internal audit is separated from the business segments and reporting directly to the company X 2 EC¹⁶".* Udtalelsen suppleres med følgende kommentar fra virksomhed X 9: *"Vi kan godt mærke at det er "bestyrelsens mand", men det fungerer fint¹⁷".* Citaterne fra virksomhederne indikere, at intern revision er bevist omkring de grundlæggende principper. Citaterne viser også, at intern revision er bekendt med, hvem der er den primære stakeholder, som underbygger vigtigheden i forbindelse med uafhængigheden. Det er også et forhold, som organisationerne er bekendt med. Se endvidere afsnit 3.3 omhandlende den primære stakeholder for intern revision.

¹⁶ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 5

¹⁷ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 15, spørgsmål 5

2.5 DELKONKLUSION

Jævnfør problemformuleringen i afsnit 1.1, er underspørgsmålet dertil opstillet således:

- *Hvordan defineres intern revision i en ikke-finansiell virksomhed?*

Baseret på underspørgsmålet og behandlingen i ovennævnte afsnit, kan følgende sammenfattes:

Intern revision er defineret som værende en uafhængig værdiskabende enhed, som er ansat af og referer til bestyrelsen. Den empiriske analyse viser, at hovedparten af de forespurgte afdelinger for intern revision referer til bestyrelsen.

Det kan udledes, at three lines of defence bidrager til, at intern revision kan opfylde sin uafhængighed. Den empiriske analyse indikere tilfredshed med anvendelse og betydning af three lines of defence og dermed uafhængigheden.

Intern revision skal efterleve de grundlæggende etiske principper, som er grundstenen for funktionen. Den empiriske analyse viser, at det fungerer efter hensigten med de grundlæggende principper, hvor organisationerne tydeligt mærker, at der er tale om "bestyrelsens mand".

3. DEFINITION OG MÅLING AF VÆRDISKABELSE

Dette afsnit har formål at skitsere, hvad værdiskabelse reelt er, hvilket næste afsnit tager udgangspunkt i.

3.1 INDLEDNING OG FORMÅL

Intern revision er ikke en obligatorisk enhed i organisation. Intern revision er som tidligere defineret; en specialist enhed, som er oprettet af bestyrelsen til at tilføre værdi til organisationen. Afsnittet har til hensigt at besvare følgende spørgsmål fra problemformuleringen:

- *Hvorledes defineres og måles værdiskabelse af intern revision sammenholdt med organisationens opfattelse?*

Ovenstående afsnit fra problemformuleringen nedbrydes på relevante underliggende områder, for dermed at kunne reflektere og besvare problemstillingen.

3.2 DEFINITION AF VÆRDI

Følgende afsnit er inkluderet i IIA standarderne omkring værdiskabelse: "... *assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations*¹⁸ ...". Intern revision har dermed til hensigt at skabe værdi for organisationen. Værdiskabelse er et udtryk, som kan være svært at konkretisere. Sværhedsgraden underbygges af følgende udtalelse fra ledelsen i virksomhed X 9: "*Det er svært at sætte værdiskabelse mål på intern revision – den største værdi opstår primært i forbindelse med de præciseringer og tilretninger eventuelle findings kan have på vores procesbeskrivelser og kontrolmiljø. Samtidig må værdien af den forebyggende effekt ved at*

¹⁸ Kilde: IIA Standard 1000

have intern revision funktionen ikke undervurderes¹⁹". Udtalelsen underbygger vigtigheden i konkretiseringen af værdiskabelsen, for hvis ikke modtageren har en forståelse af værdiskabelsen, hvem skal så kunne vurdere den udførte værdi baseret på arbejdet i intern revision? CAE i virksomhed X 2 udtaler: "Så vidt muligt kobles findings altid sammen med direkte målbare risici (manglende indtægter, for høje omkostninger, forkerte regnskaber, etc.), for at påvise værdi..."²⁰

Værdiskabelse er dermed defineret som tilvejebringelse af værdi ved at forbedre mulighederne, for at opnå organisatoriske mål, identificere operationel forbedring, og / eller mindske risikoen for eksponering gennem både sikkerhed og rådgivning.

3.3 DEN PRIMÆRE STAKEHOLDER

CAE i virksomhed X 7 udtaler: "Derudover er værdiskabelse meget forskelligt set i topledelsen og bestyrelsens perspektiv. Der er i mellem disse to grupper ikke enighed om hvad intern revisions vigtigste værdiskabelse er. I mit perspektiv vil der altid være bestyrelsens perspektiv som er gældende, og de lægger pt. mest vægt på assurance og meget mindre på intern revisions bidrag til cash flow / omkostning etc. forbedringer. Det er noget som forretningen skal tage sig af. Intern revision skal fokusere på sine kerneydelser²¹". Udtalelsen viser behovet for præcisering af, hvem der er den primære stakeholder.

Nedenstående illustration viser den teoretiske opsætningen omkring intern revision:



Figur 8 Intern revisions forankring i organisationen

¹⁹ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 3

²⁰ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 2, spørgsmål 12

²¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 7 - respondent Y 11, spørgsmål 12

Illustrationen viser referencerammen for intern revision. Illustrationen viser også forholdet i agent-principal teorien, hvor der er en informationskløft mellem direktionen og bestyrelsen. Illustrationen viser endvidere, hvem der er den primære stakeholder for intern revision. Det er bestyrelsen eller såfremt revisionskomiteen, hvis der er nedsat en, der er den primære stakeholder. Værdien af det udførte arbejde skal dermed adresseres over for den primære stakeholder. Ledelsen vil dog være den sekundære stakeholder.

Richard Chambers udtaler: *"The internal audit function should always be structured to promote internal audit independence and objectivity. This means the chief audit executive needs to report to a level in the organization that enables internal audit to fulfil its mission. In many organizations, this means that internal audit reports functionally to the audit committee of the board of directors and administratively to the CEO²²".* Richard Chambers understreger, at den primære stakeholder er bestyrelsen, samt at der er en daglig dialog med ledelsen.

Der skal være en løbende dialog mellem intern revision og den primære stakeholder, omhandlende hvilken form for værdi der leveres. Der skal med andre ord foretages en forventningsafstemning i forhold til det udførte arbejde. Dette håndteres ved, at revisionskomiteen foretager godkendelsen af den årlige revisionsplan²³.

3.4 KEY PERFORMANCE INDICATORS

Værdiskabelse er et fundamentalt element i arbejdet for intern revision. Udfordringen er dog i måling af værdien. Key performance indicators er et målingsværktøj, som er en række definerede indikatorer, der anvendes til måling.

Førend det er muligt at anvende key performance indicators, skal der foretages dataindsamling til brug for målingen. Dataindsamlingen afhænger af, hvilke indikatorer som måles på baggrund af. Det er som udgangspunkt en væsentligt forudsætning, at key performance indicators skal være

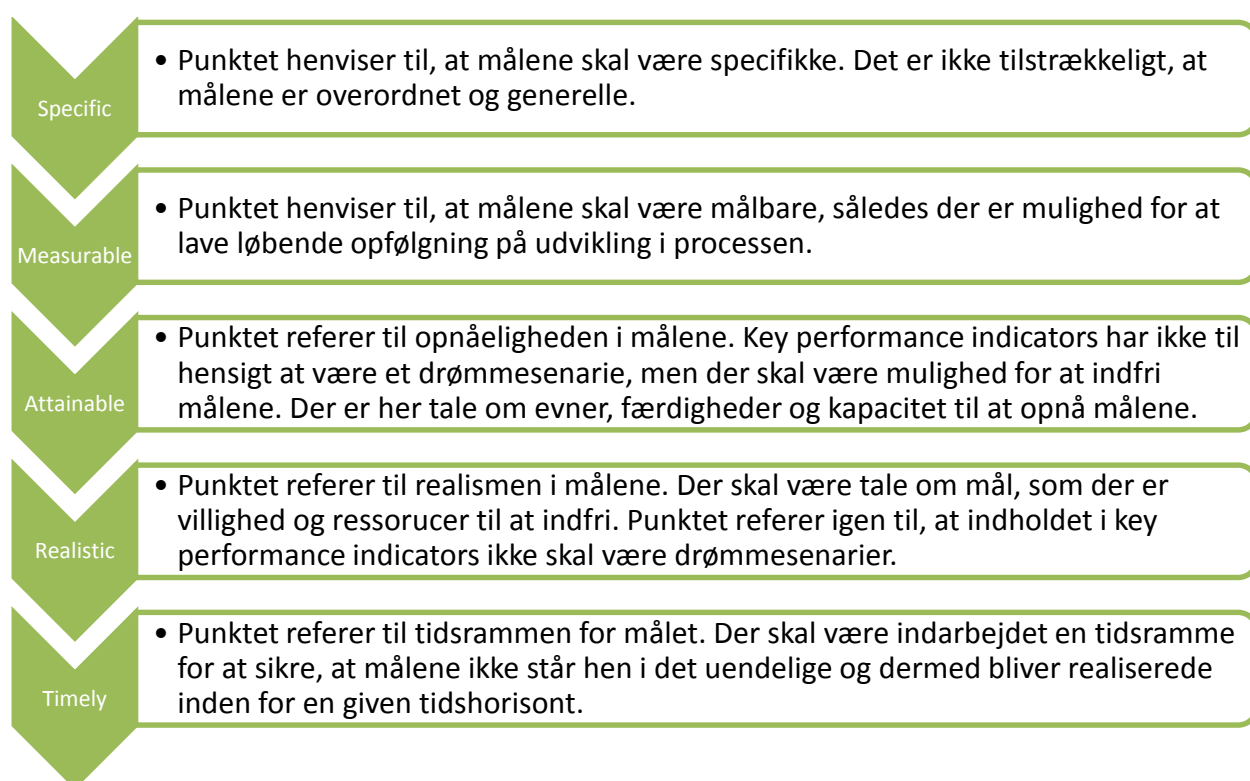
²² Bilag 3, citat fra interview med Richard Chambers, spørgsmål 6

²³ Kilde: IIA Standard 1110 - Organizational Independence

afstemt med strategien og revisionsplanen for intern revisions afdelingen²⁴. Målingerne bør foretages over tid, hvor det er passende at foretage målingen i samme perioden som en given revisionsplan.

SMART princippet

SMART princippet bør endvidere overvejes i forbindelse med definering af key performance indicators. SMART er en forkortelse af begreberne *specific*, *measurable*, *attainable*, *realistic* og *timely*²⁵.



Figur 9 SMART princippet

Princippet kan assistere i forbindelse med udarbejdelse af en række key performance indicators, som intern revision skal måles på baggrund af. Det er dog en væsentlig forudsætning, at den primære stakeholder accepterer de udvalgte key performance indicators. Dette skyldes

²⁴ Kilde: Public Sector Internal Audit - An investment in assurance and business improvement, September 2012, afníst 7.2, side 44

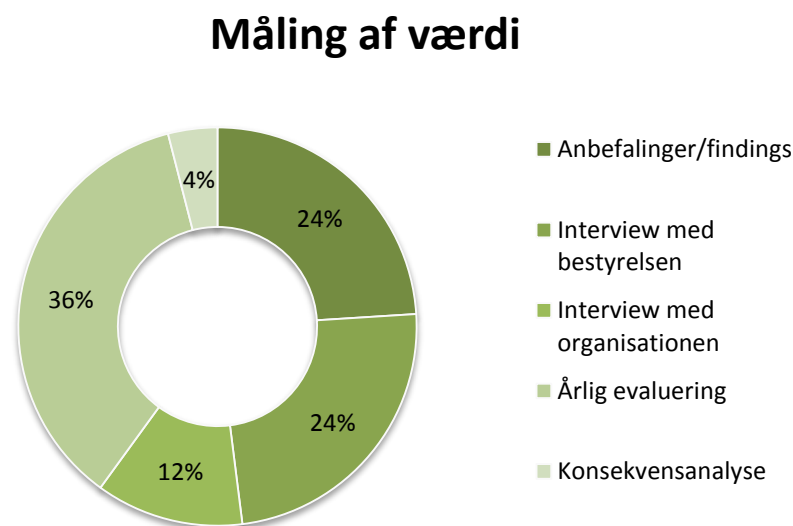
²⁵ Kilde: <http://topachievement.com/smart.html>

udelukkende, at det er den primære stakeholder, som skal vurdere værdiskabelsen fra intern revision.

3.5 MÅLING AF VÆRDI

I henhold til ovenstående definition af intern revision, som skal tilføre værdi til organisationen, er det oplagt at foretage en måling, af den skabte værdi, af det udførte arbejde.

Der er foretaget en gennemgang af besvarelsene i den empiriske undersøgelse, spørgsmål 11 fra CAE. Hovedparten af de forespurgte interne revisionsafdelinger anvender blandt andet organisations accept af anbefalinger/findings, undersøgelser/interviews med bestyrelsen, revisionskomiteen og ledelsen, samt undersøgelsen på øvrige niveauer i organisationen. Nedenstående diagram viser fordelingen af metoderne til måling af værdi.



Figur 10 - Empirisk undersøgelse spørgsmål 11 til intern revision

Figuren ovenfor viser, at der er sammenhæng mellem målingsmetoderne i henhold til IIA's globale undersøgelse og metoderne, der anvendes i de deltagende virksomheder. Metoderne ovenfor er dog relativt overfladiske, og det kan være svært at lave en direkte kobling til eventuelle key performance indicators for intern revision, men jeg har valgt at inkludere målingen, da den tydeliggør sammenhængen.

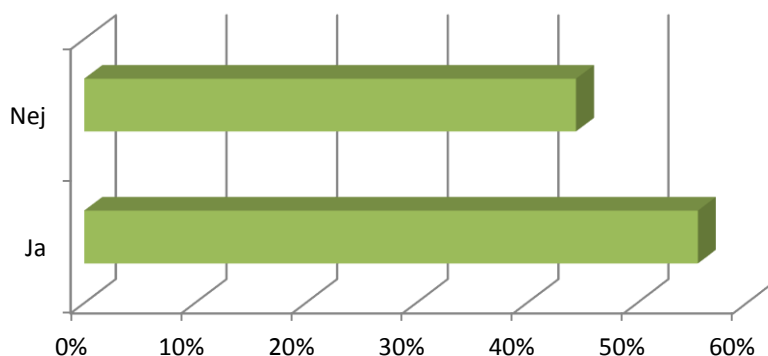
Den primære stakeholder skal have en holdning og forventning til det udførte arbejde af intern revision. Richard Chambers udtaler: *"The board should have specific expectations regarding internal audit performance, and it needs to ensure those expectations are clearly communicated to the chief audit executive (CAE). Audit executives need a clear understanding of what their stakeholders consider to be value-added internal auditing. The board or audit committee should review the internal audit function's enterprise-wide risk assessments and, at least annually, approve a specific plan for the work that internal audit intends to accomplish during the coming year²⁶".* Udtalelsen fra Richard Chambers indikerer, at det er vigtigt, at der er udarbejdet en række key performance indicators, hvor den primære stakeholder har en forventning til niveauet.

I det følgende vil der blive gennemgået relevante målepunkter, som intern revision kan anvende til at foretage måling af værdiskabelsen:

3.5.1 ANVENDELSE AF TID

I forbindelse med den empiriske undersøgelse, har CAE's besvaret en række spørgsmål omkring opbygningen af deres afdeling. Nedenstående data kan udledes af den empiriske undersøgelse:

6 - Anvendes der tidsregistrering til styring af tiden i afdelingen for interne revision?



Figur 11 Anvendelse af tidsregistrering i intern revision

²⁶ Bilag 3, citat fra interview med Richard Chambers, spørgsmål 1

Det kan udledes af ovenstående figur, at omkring halvdelen af de forespurgte interne revisionsafdelinger ikke anvender tidsregistrering. Det indikere, at der er en række interne revisionsafdelinger, som ikke laver en måling af den anvendte tid på projekter, sammen holdt med øvrig tid. Øvrig tid skal forstås som værende ferie, sygdom osv. Afdelingerne kan med rette foretage registrering af den anvendte tid, både på projektniveau, men også ikke allokerede tid til projekter. Der bør i den forbindelse blive lavet en sammenligning mod data fra Global Audit Information Network²⁷, GAIN, spørgsmål D5²⁸. Spørgsmålet har til hensigt at evaluere den ikke allokerede tid til projektet. Sammenligningsøvelsen vil indikere, hvor meget tid den enkelte afdeling anvender på projekter og dermed værdiskabende aktiviteter. Der blive udarbejdet et målepunkt, key performance indicator, som godkendes af den primære stakeholder for minimum tidsanvendelse til værdiskabende aktiviteter.

3.5.2 MÅLING AF KVALITET

Intern revision leverer rådgivning og konsulent opgaver til organisationen. Der er tidligere argumenteret for, hvorfor organisationen skal anvende intern revision modsat eksterne konsulenter. Intern revision har en dybere indsigt i organisationen, men det er fortsat en forventning om, at der bliver leveret kvalitet og ikke blot en "gratis" ydelse.

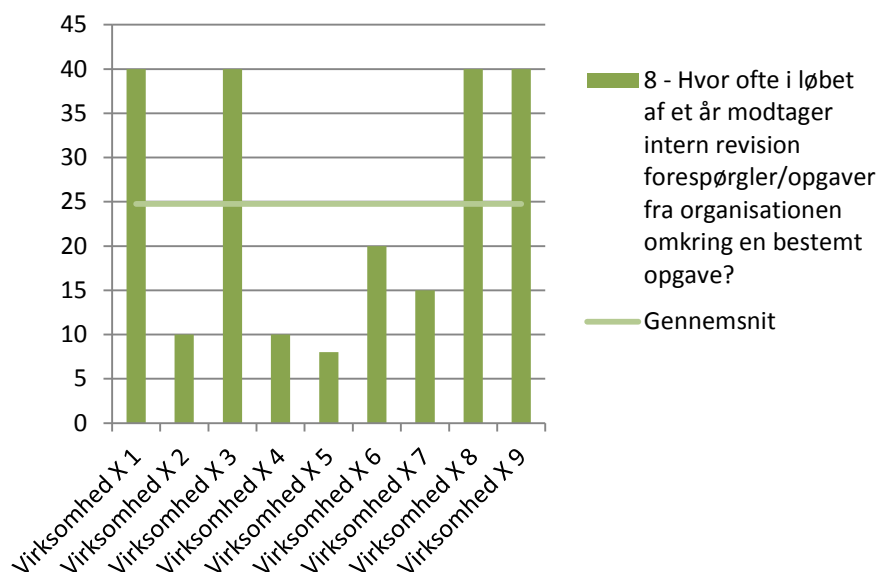
Intern revision bør have en række målepunkter til at måle kvalitet af det implementerede arbejde. Nedenstående tabel viser en række relevant målepunkter:

²⁷ GAIN er en del af International Internal Audit, som udarbejder diverse analyser. De udarbejder blandt andet en årligt sammenlignings analyse, hvor den enkelte intern revisionsafdeling kan deltag mod betaling. Afdelingen vil efterfølgende modtaget en evaluering sammenholdt med andre intern revisionsafdelinger. Der foretages sammenligning både inden for antal medarbejdere, industri og geografisk placering.

²⁸ Kilde: Global Audit Information Network, 2014 GAIN benchmarking study

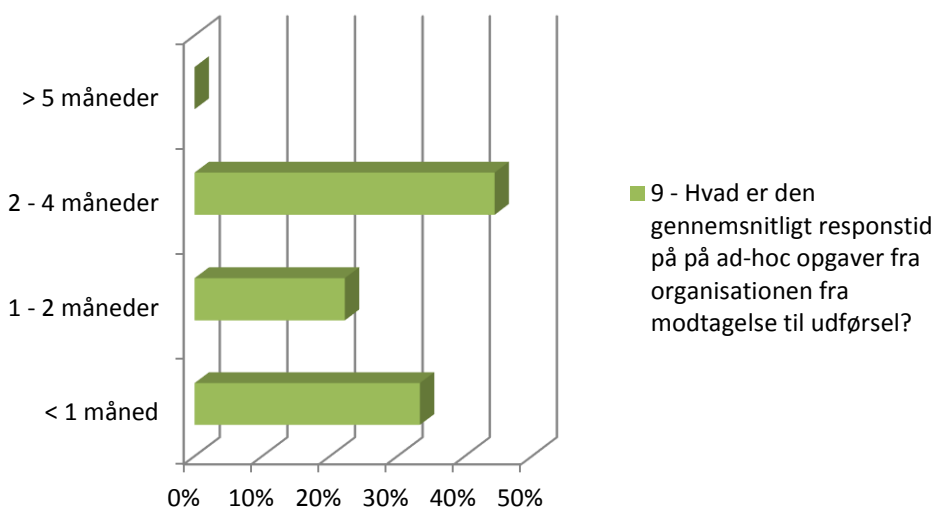
Måling af kvalitet:
Accept af anbefalinger/findings
Antallet af nye tilkommende opgaver, udover allerede identificerede i revisionsplanen
Gennemsnitlig responstid på nye tilkommende opgaver
Tilfredshed hos stakeholder
Tilfredshed hos organisationen
Antallet af klager fra organisationen
Gennemførsel af revisionsplanen

Intern revision udarbejder deres årlige revisionsplan, som identificerer opgaver for den kommende periode. Der er dog relevant at se på, hvor mange nye tilkommende opgaver intern revision modtager i årets løb. Nøgletallet vil sige noget om organisationens villighed til at anvende intern revision og dermed acceptere værdien af det udførte arbejde. Nedenstående tabel viser, at der er fire virksomheder i den empiriske undersøgelse, som modtager mere end 40 forespørgsler fra organisationen på opgaver i løbet af året. Det kan med rette konkluderes, at virksomheder som modtager flere opgaver fra organisationen end andre, er mere værdiskabende. Vurderingen skyldes, at organisationer som bringer uopfordrede opgaver til intern revision, må have en forventning om, at intern revision leverer i henhold til deres charter, se afsnit 2.3.1, for omtale heraf.



Figur 12 Nye opgaver til intern revision i årets løb

Der er senere argumenteret for, at intern revision skal arbejde med relevante og risikofyldte opgaver jf. afsnit 4.3.1, som indeholder et eksempel med faldet i olieprisen. Den primære stakeholder bør i den forbindelse have en forventning til responstiden fra intern revision modtager en opgave, til intern revision starter med opgaven. Nedenstående tabel viser responstiden på de deltagende virksomheder i den empiriske undersøgelse.



Figur 13 Responstid på nye opgaver

Tabellen viser, at hovedparten af de forespurte afdelinger har en responstid på mellem to til fire måneder fra opgaven modtages til denne udføres. Den primære stakeholder bør have en klar holdning til responstiden, hvor det forventes at intern revision kan påbegynde arbejdet inden for.

Der kan argumenteres for en kortere responstid end to til fire måneder for at sikre, at der bliver udført relevant arbejde. Det er endvidere muligt at drage en parallel mellem en kortere responstid, og en øget værdiskabelse. Det skyldes udelukkende, at når organisationen henvender sig med en opgave til intern revision, er der en forventning om, at opgaven bliver løst inden for et bestemt tidsrum. Såfremt intern revision venter med at udføre opgaven til efter to til fire måneder, kan risikoen være reduceret på en anden måde, eller endnu være, ventetiden kan have forværret risikoen.

Figur et viser, at interview med stakeholderen, samt interview med organisationen, er en hyppig anvendt metode til at måle værdiskabelsen. Intern revision kan med fordel inddrage et ratingskema i deres interview, så tilfredsheden bliver kvantificeret. I forbindelse med måling af tilfredsheden, bør intern revision have fokus på andel af klager og negative anbefalinger, som de modtager. Den primære stakeholder bør have en klar holdning til niveauet på tilfredsheden i ratingskemaerne, samt antallet af klager og negative anbefalinger. Bestyrelsen kan med fordel anvende den årlige GAIN rapport til at sammenligne deres intern revision med øvrige intern revisionsfunktion.

Den primære stakeholder bør lave en årlige måling af graden for udførte opgaver i revisionsplanen. Der skal dog tages højde for justering af planen i årets løb, hvorfor det ikke er et kvalificeret mål at have en udførselsgrad på 100 %. Intern revision bør udarbejde en rapport, hvor de argumenterer for udførselsgraden, samt hvorfor der er foretaget erstatning af opgaverne i årets løb. Dette understøttes af en udtalelse fra CAE i virksomhed X 3: "*Vi udarbejder en årlig værdirapport - og værdibarometer til revisionskomiteen*²⁹".

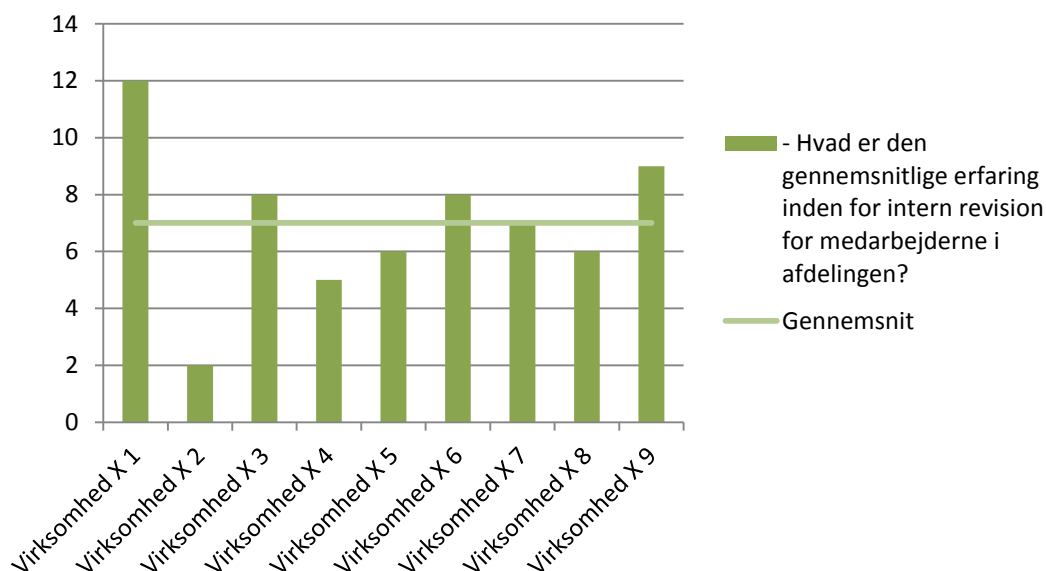
3.5.3 EGENSKABER I INTERN REVISION

Intern revision fungerer som en funktion i third lines of defence, jf. afsnit 2.3.2. Dette medfører naturligvis nogle krav til egenskaberne hos medarbejderne i afdelingen. Det er CAE's ansvar at sikre, at egenskaberne i intern revisionsafdelingen er passende i forhold til udførsel af opgaverne. CAE i virksomhed X 4 har to grundlæggende krav til medarbejderne i intern revision: "1)

²⁹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 3 - respondent Y 5, spørgsmål 11

Grundlæggende revisionsuddannelse, fx cand.merc.aud og erfaring fra ekstern revision eller intern revision i anden virksomhed, 2) Forståelse for virksomhed X 4's forretning. Vi rekrutterer ofte kandidater fra ekstern revision/intern revision eller internt i virksomhed X 4. Det betyder ofte, at de ikke fuldt ud besidder (1) og (2), hvorfor vi afdækker dette med intern træning³⁰". Det indikerer umiddelbart, at medarbejderne skal have en grundlæggende revisionsuddannelse eller have et indgående kendskab til forretningen. Udtalelsen suppleres af CAE fra virksomhed X 3: "Alle i IIA regi, S.R, cand.merc.aud, cand. jur, cand.fir, cand. øcon, ISACA etc³¹". CAE fra virksomhed X 3 angiver en bredere række af uddannelser, hvilket nok nærmere skyldes forskelligheden mellem virksomhederne. Det kan med rette sammenfattes, at der er en betydelig forskel i kvalifikationerne i de interne revisionsafdelinger fra den empiriske undersøgelse. Dette skyldes nok nærmere et ønske om, at intern revision tilpasses efter organisationen.

Udover forskellige uddannelsesbaggrunde blandt medarbejderne, bør der også være en vis forventning til erfaring blandt medarbejderne. Det er umiddelbart en god kombination med relevant uddannelse og erfaring, hvor efter at der løbende bør suppleres med videreudvikling. Nedenstående grafer viser den gennemsnitlige erfaring inden for intern revision for medarbejderne i virksomhederne fra den empiriske analyse:

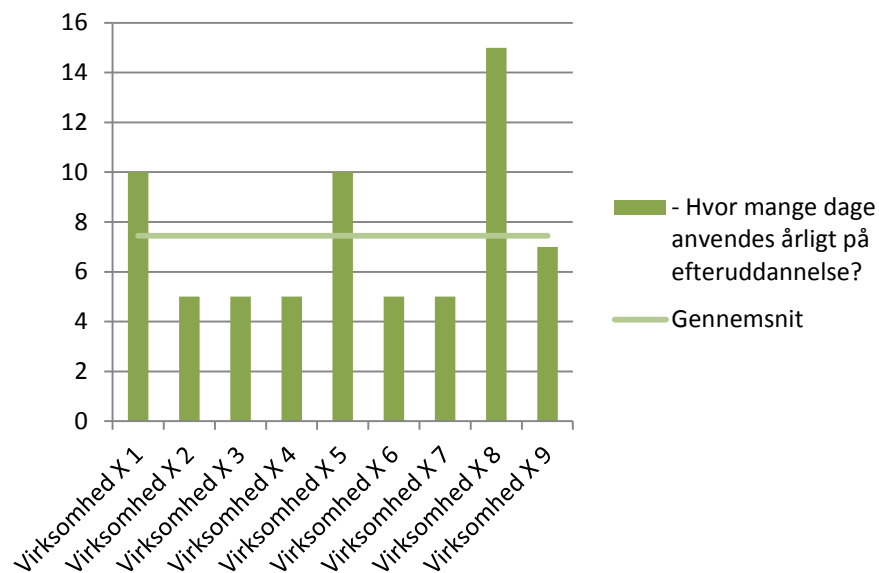


Figur 14 Erfaring i intern revision

³⁰ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 4 - respondent Y 6, spørgsmål 3

³¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 3 - respondent Y 5, spørgsmål 3

Grafen viser umiddelbart en betydelig forskel mellem den gennemsnitlige erfaring i intern revisionsafdelingerne. Der er både fordele og ulemper ved at have medarbejderne med hhv. meget og lidt erfaring, hvor der umiddelbart ikke er noget korrekt svar. Det må dog forventes, at den interne revision har et dybt kendskab til organisations aktivitet, førend det er muligt at lave værdiskabende aktiviteter.



Figur 15 Antal dage anvendt på efteruddannelse

Ovenstående graf viser antallet af uddannelsesdage fordelt på virksomhederne i den empiriske undersøgelse. Grafen viser, at der er nogle virksomheder, som anvender betydeligt flere uddannelsesdage end andre. Det må forventes, at medarbejderne i intern revision anvender passende med tid på efteruddannelse. Det er en forudsætning for værdiskabelse, at medarbejderne i intern revision formår at omstille sig til en anden risiko.

3.6 DELKONKLUSION

Jævnfør problemformuleringen i afsnit 1.1 er underspørgsmål opstillet således:

- *Hvorledes defineres og måles værdiskabelse af intern revision sammenholdt med organisationens opfattelse?*

Baseret på underspørgsmålet og behandlingen i ovennævnte afsnit, kan følgende sammenfattes:

Det er muligt at udlede, at værdiskabelse er et centralt element i definitionen af intern revision. Værdiskabelse er defineret som tilvejebringelse af værdi ved at forbedre mulighederne for at opnå organisatoriske mål, identificere operationel forbedring, og/eller mindske risikoen for eksponering gennem både sikkerhed og rådgivning.

Det kan udledes, at bestyrelsen udgør den primære stakeholder for arbejdet udført i intern revision, hvor direktionen er den sekundære stakeholder. Intern revision er et organ, indarbejdet af bestyrelsen, som assisterer bestyrelsen med udbedring af informationskløften i agent-principal teorien.

Det er muligt at sammenfatte, at intern revision skal indarbejde key performance indicators til brug for måling af værdiskabelsen. Den primære stakeholder skal have en forventning til key performance indicators, hvor det også er muligt at foretage sammenligning mod rapporter fra Global Audit Informations Network. Målingen af værdien kan med fordel måles på tre kategorier: *anvendelse af tid, måling af kvalitet og egenskaber i intern revision*. Den empiriske undersøgelse udleder, at der er en betydelig forskel mellem de deltagende interne revisionsafdelinger fordelt på de tre kategorier. Det er dog muligt at sammenfatte, at virksomhed X 1 er blandt de øverste placerede afdelinger i kategorierne.

4. OPBYGNING AF DEN VÆRDISKABENDE AFDELING

Dette afsnit har formål at skitsere, hvordan intern revision som afdeling bør sættes sammen for at efterleve missionen omkring værdiskabelse, hvilket næste afsnit tager udgangspunkt i.

4.1 INDLEDNING OG FORMÅL

Intern revision er defineret som værende en uafhængig og værdiskabende funktion, der er indarbejdet på baggrund af et ønske fra bestyrelsen. Værdiskabelse er ikke nødvendigvis nogen selvfølge, men det er noget, som bør tilstræbes, da det udgør en del af definitionen for intern revision. Afsnittet har til hensigt at besvare følgende spørgsmål fra problemformuleringen:

- Hvordan opbygges en intern revisionsafdeling for at sikre levering af værdiskabende aktiviteter?

Opbygning af afdelingen, herunder planlægning, udførsel og rapportering udgør nogle af de grundlæggende elementer ved en intern revisionsafdeling. Ovenstående problemstilling vil blive behandlet efter følgende rækkefølge: opbygning af afdelingen efterfulgt af struktur på arbejdet.

4.2 OPBYGNING AF INTERN REVISION

Der er ingen krav til, hvordan intern revision er opbygget. Det er dog en forudsætning, at intern revision er struktureret således, at det er muligt at efterleve de etiske grundprincipper, som er optalt i afsnit 2.4. Endvidere udtaler Richard Chambers: "*The internal audit function should always be structured to promote internal audit independence and objectivity. This means the chief audit executive needs to report to a level in the organization that enables internal audit to fulfil its mission. In many organizations, this means that internal audit reports functionally to the audit*

committee of the board of directors and administratively to the CEO...". Richard Chambers udtaler endvidere, at der ikke er nogen facitliste for opbygning af afdelingen grundet diversiteten i organisationerne: "... Each organization is unique, and value is enhanced when the structure of the internal audit department is designed to fit the organization. For example, in some instances, all internal auditors work from a single location; in others, the internal audit function is decentralized. Each approach may be effective: A centralized internal audit function may work best as a cohesive team with more consistent quality, but travel expenses may be higher. A decentralized group may be better at understanding local business processes, and they may be more familiar with local language and culture. But those auditors also may feel isolated and face unclear career paths³²".

Udtalelsen fra Richard Chambers indikerer, at der ikke er nogen nem vej til at strukturere en intern revisionsafdeling, som følger missionen. Det er dog muligt at udlede fra udtalelsen, at intern revision er forskellig fra organisation til organisation. Endvidere er det muligt at udlede, at intern revision bør opbygges så afdelingen følger missionen. I denne bestræbelse, er det værd at se på charter for intern revision. Charter indeholder en beskrivelse af intern revision som afdeling. Derudover er det relevant at inddrage kompleksiteten af organisationen. Der skal være en sammenhæng mellem kompleksiteten og kvalifikationerne i intern revision. Intern revision skal besidde kvalifikationer, som modsvarer kompleksiteten i organisationen. Der vil forekomme områder, hvor intern revision ikke nødvendigvis besidder de rette kvalifikationer i forbindelse med udførelsen af opgaven. Det er i denne sammenhæng essentielt, at intern revision ikke afviger fra projektet, men anvender in-sourcing af ressourcer til udførelsen af opgaven. Richard Chambers udtaler på sin blog ved IIA: *"How often do we audit only the things for which we have the skills and turn a blind eye to those risks that we cannot easily assess with the talent on staff? Assessing only those risks that we know we can audit is the classic situation of the "tail wagging the dog." When this happens, internal audit provides a false level of comfort to management and the board that these aren't risky areas at all, because they would not negatively impact the organization or they are well-controlled³³".* Udtalelsen fra Richard Chambers viser med tydelighed, at det er risici i organisationen, som definerer opgaverne i intern revision og ikke ressourcerne i intern revision.

³² Bilag 3, citat fra interview med Richard Chambers, spørgsmål 6

³³ Kilde: <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/when-it-comes-to-risk-based-auditing-dont-let-the-tail-wag-the-dog>

4.3 STRUKTUR PÅ ARBEJDET

Strukturen, i arbejdet i intern revision, kan overordnet inddeles i følgende fire faser:



Figur 16 Strukturen på arbejde i intern revision

Faserne uddybes i følgende afsnit.

4.3.1 PLANLÆGNINGSFASEN

Fasen har til formål at sikre udarbejdelsen af en risikobaseret revisionsplan for det kommende regnskabsår. Ansvar for denne fase er hos lederen i afdelingen, Chief Audit Executive³⁴.

Udarbejdelsen af revisionsplanen sker konkret på baggrund af en indledende risikovurdering, hvor revisionsuniverset og relevante revisionsopgaver defineres. Med udgangspunkt i en væsentligheds- og risikoorienteret tilgang, fastlægges herefter prioriteterne for intern revisions aktiviteter. Aktiviteterne bør fastlægges i forlængelse af organisationens strategi, således det sikres, at aktiviteterne tilfører passende værdi³⁵.

Revisionsplan

Intern revision skal udarbejde en revisionsplan, førend det er muligt at tilføre værdi til organisationen. Der bør være en rød tråd mellem revisionsplanen og organisationens strategi. Fasen har til formål at sikre, at relevante oplysninger om mulige opgaveemner og risici indhentes, registreres og inddrages ved oprettelse og opdatering af revisionsuniverset, samt den valgte revisionsstrategi.

³⁴ Kilde: IIA Standard 2010

³⁵ Kilde: IIA Standard 2000

Når revisionsopgaverne for det kommende år er defineret og prioriteret, udarbejdes en revisionsplan for bemanning og tidsmæssig placering af opgaverne. Processen foretages internt i afdelingen, hvor det også sikres, at der er tilstrækkeligt med ressourcer til udførelse af opgaven. Der vil ofte forekomme situationer, hvor der er begrænset med specialistressourcer inden for et givent område, så skal CAE inddrage co-sourcing for at sikre den optimale opgaveløsning over for organisationen. Ledende medarbejder i virksomhed X 2 udtaler følgende: *"... I think it is more important that internal audit has access to a wide range of resources; these can be inside or outside the company. It is therefore very common to have guest-auditors in an internal team to fill such capacity or capabilities gaps. Just think about an audit in a foreign country with foreign language. In order to perform the audit there needs to be an expert who can read and speak the local language in order to perform the audit work"*³⁶.

Der bliver identificeret handlinger i planlægningsfasen, som både intern og ekstern revision kan varetage. Den interne revision har dog mulighed for at synliggøre deres evner over for organisationen for at sikre, at opgaverne bliver rettet mod den interne revision. Intern revision har en klar fordel i kendskabet til organisationen. Dette skyldes dels forholdet omkring three lines of defence, men også et dybdegående kendskab til organisationen: *"Vi har som intern revision et dybdegående kendskab til selskabets processer og systemer. Vi kan udbrede best practices og bruge vores viden fra forskellige steder i organisationen, som vi har fuld adgang til. Endvidere har vi oplevet at vi får flere informationer end ekstern revision gør – som gør at vi kan bruge disse informationer til at øge værdiskabelsen for kunden"*³⁷. Udtalelsen fra CAE i virksomhed X 5 viser tydeligt, at der er forskel mellem kendskab til organisationen. Udtalelsen har derudover fokus på et øget værdiskabelse over for organisationen, hvilket er intern revisions helt klare fordel. Udtalelsen fra CAE i virksomhed 5 underbygges af en ledende medarbejder i virksomhed X 9: *"... men såfremt der er en snert af vigtighed for at den der udfører opgaven kender virksomheden – vil jeg vælge Intern revisor. Er der tale om forhold der berører årsregnskabet vil jeg vælge ekstern"*³⁸

Der bør foretages løbende rapportering til Revisionskomitéen, og bestyrelsen omkring status på afsluttende projekter. Der skal minimum afholdes et årligt møde med Revisionskomitéen og

³⁶ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 15

³⁷ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 5 - respondent Y 7, spørgsmål 9

³⁸ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 9

bestyrelsen, hvor årets udførte aktiviteter er på dagsordenen. Der skal endvidere være fokus på opgaver, som ikke var udført, selvom de er inkluderet i den oprindelige revisionsplan. Denne rapportering foretages for at sikre konsensus mellem hvad, der tidligere er rapporteret omkring forventede projekter, og hvad der faktisk er udført. Rapporteringen er med til at skabe integritet omkring intern revision.

Revisionsplanen indeholder, som tidligere nævnt, hvilke opgaver der skal udføres i det kommende år. Revisionsplanen er godkendt af bestyrelsen, hvorfor det må antages, at opgaverne i planen er vurderet at være værdiskabende, baseret på den konkrete risiko i organisationen. Revisionsplanen giver anledning til en konkret måling: *hvor stor en andel af den anlagte plan er udført, når perioden er slut?* Det er relativt nemt at lave en beregning, som angiver hvor stor en andel af den udførte revisionsplan er gennemført. Det er dog ikke et nøgletal, som udtrykker noget dybere omkring værdiskabelsen. Et eksempel kan være en organisation, som har defineret udviklingen i markedspriserne som en risiko. Oliekursen faldt kraftigt i tredje og fjerde kvartal i 2014³⁹. Det må forventes, at intern revision i den pågældende virksomhed beskæftigede sig med opgaver, som relaterede til afdækning af denne risiko. Såfremt intern revision ikke beskæftigede sig med afdækning af udviklingen i olieprisen, men fastholdte den oprindelige revisionsplan, kan der rettes et spørgsmålstejn ved værdien af det udførte arbejde. Intern revision bør udføre en konkret risikovurdering for en given risiko. Såfremt den vurderede risiko overstiger det allerede eksisterende projekters risikovurdering, skal der flyttes rundt i udførelsen af projekterne. Bestyrelsen skal dog inden foretage godkendelse af ombytningen. Såfremt bestyrelsen har godkendt projektet, er der tale om værdiskabende handlinger, som er udført af intern revision.

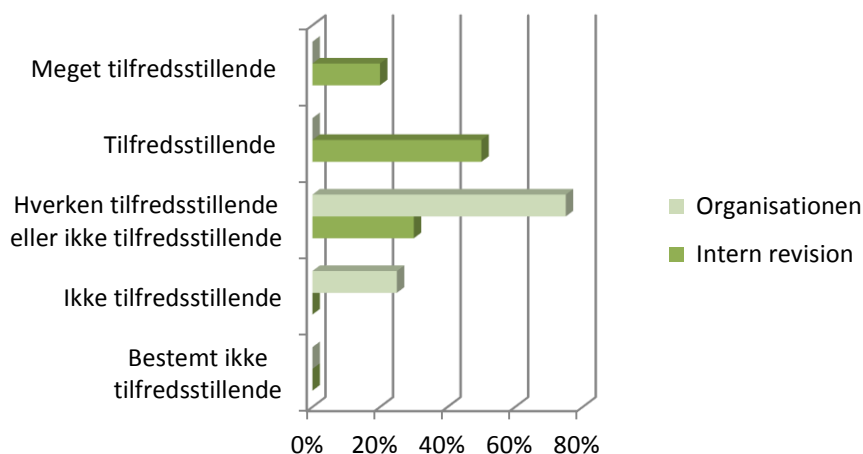
Eksemplet er et udtryk for, at revisionsplanen er en rettesnor, men den skal løbende justeres i forbindelse med ændringer i organisationens risikounivers. Eksemplet understøttes af en udtalelse fra CAE i virksomhed X 7 på spørgsmålet om, hvordan de sikre, at der leves op til ønske og forventninger fra revisionskomiteen: *"... at basere vores aktiviteter på virksomhedens risikounivers, samt løbende dialog med ledelsen og bestyrelsesformanden omkring ændringer i risikobilledet. Det har den betydning at vi med sikkerhed ikke leverer den revisionsplan som bliver fremlagt til*

³⁹ Kilde: http://www.mckinsey.com/Insights/Energy_Resources_Materials/A_cheat_sheet_on_lower_oil_prices?cid=other-eml-alt-mip-mck-oth-1502

godkendelse ved årets begyndelse...⁴⁰". Der er dog fortsat mulighed for at foretage måling af den udførte revisionsplan, sammenholdt med den justerede revisionsplan. Bestyrelsen bør i denne forbindelse indarbejde et acceptabelt niveau af den udførte revisionsplan.

CAE i Virksomhed X 10 arbejder konkret med organisationens risikounivers og strategi: "... der tages udgangspunkt i trusler mod strategien, også ved fastlæggelse af revisionsindsatsen. Indimellem er kausaliteten måske lidt spinkel, men strategien anvendes i hvert fald aktivt⁴¹". Udtalelsen fra virksomhed X 10 møder en general opbakning fra øvrige virksomheder: "I høj grad – det indgår som et aktivt element i vores planlægningsproces i forhold til såvel den overordnede revisionsplan som i forhold til den indirekte indvirkning heraf på de enkelte revisionsopgaver⁴²". Endvidere udtaler virksomhed X 5: "Hvert år laver vi en opdatering af vores business plan og vurderer denne i forhold til virksomhedens strategiske mål og hvor vi som revisionsfunktion kan bidrage ... De strategiske målsætninger bliver vurderet også i forbindelse med risikovurderingen⁴³".

Vurdering af opfyldelse



Figur 17 Forhold mellem strategi og det udførte arbejde af intern revision

Den empiriske undersøgelse viser dog et lidt andet billede af forholdet. Intern revision udtrykker generelt en tilfredshed omkring forholdet mellem det udførte arbejde og organisationens strategi.

⁴⁰ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 7 - respondent Y 11, spørgsmål 1

⁴¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 10 - respondent Y 17, spørgsmål 4

⁴² Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 9, spørgsmål 4

⁴³ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 5 - respondent Y 7, spørgsmål 4

Det ligner umiddelbart en kløft mellem, hvad der udføres i forholdet til, hvordan det opfattes. Ovenstående indikere, at intern revision har mulighed for at adressere deres handlinger på en endnu stærkere måde over for organisationen.

4.3.2 UDFØRSELSFASEN

Den udførende fase kan inddeles i en række underliggende faser:



Figur 18 Strukturen på arbejde i den udførende fase

4.3.2.1 PLANLÆGNING AF OPGAVEN

Den indledende planlægning sikrer en grobund for værdiskabelse, af det udførte arbejde, af intern revision. Planlægning på opgaveniveau, har til hensigt at sikre værdiskabelsen ved udførsel af opgaven. Planlægning af opgaven er en helt central fase for værdiskabelsen, da det er her, at en intern revisor har mulighed for at konkretisere den planlagte værdiskabelse ved udførsel af projektet. IIA Standard 2200 kræver, at intern revision laver planlægning for hver opgave, som inkluderer formål, område, planlægning og allokering af ressourcer.

Planlægning af opgaven bør starte med et møde i revisionsteamet. Mødet har til formål at skabe en fælles forståelse af opgavens formål og omfang, samt at fordele opgaverne og det planlagte tidsforbrug blandt deltagerne. Der bør være fokus på risiko ved planlægning.

Intern revision bør udarbejde følgende dokumenter i forbindelse med planlægning af den konkrete opgave:

- Planlægningsnotat
- Tids- og ressourceforbrug
- Risiko og kontrol matrice
- Scope dokument
- Revisionsinstruks

Kandidatafhandlingen har ikke til hensigt at behandle områder i planlægningsfasen, hvorfor der henvises til afgrænsningen i afsnit 1.1.1. Der vil dog være en omtale af planlægningsnotatet i nedenstående afsnit.

Planlægningsnotat

Intern revision skal udarbejde et planlægningsnotat, som danner den overordnede referenceramme for opgaveløsningen og kommunikation mellem intern revision og den reviderede enhed. Notatet har til formål at skitsere formål og omfang af opgaven, herunder også omtale af arbejdsområdet for opgaven. Der skal i denne proces tages højde for informationer indhentet i indsamlingsprocessen, herunder risiko for betydelig fejl, besvigelser og andet information, som kan have relevans⁴⁴. Planlægningsdokumentet kan med fordel indeholde en forståelse af, at alle væsentlige forhold for opgaven er identificeret, målsætning og nøgleindikatorer, lovgivning, processer etc. I forbindelse med planlægningsfasen af et projekt, skal intern revision forholde sig til væsentlige risici for området. Intern revision har mulighed for at anvende anbefalinger i deres rapportering, som er et vigtigt redskab til at adressere behovet for eliminering af risici. Afsnit 5.3 omhandler omtale af brugen af observationer, hvor der er inddraget holdninger fra den empiriske undersøgelse. Afsnittet udleder, at observationer er væsentligt værdiskabende for organisationen. Der er dermed en forbindelse mellem de identificerede risici i planlægningsnotatet, og den opfattede værdi i organisationen. Det medfører også, at såfremt intern revisor ikke formår at lave en grundig planlægning, er der mulighed for, at der ikke arbejdes med de væsentligste risici.

⁴⁴ Kilde: IIA Standard 2210.A2

4.3.2.2 UDFØRSEL AF OPGAVEN

I forbindelse med planlægningsfasen, er der identificeret en række opgaver, som både den interne og eksterne revision kan varetage. Det er afgørende at intern revision påtager sig opgaver, hvor intern revision besidder de fornødne ressourcer, samt mulighed for at skabe værdi til organisationen.

Organisationen er den rette part til at bedømme arbejdet. Det kan dermed være interessant at inddrage den empiriske undersøgelse, hvor både intern revision og organisationen har forholdt sig til det udførte arbejde fra intern revision og ekstern revision.

Intern revision har sit daglige arbejde i organisationen, hvor den eksterne revision også har andre organisationer, som skal serviceres. Dette medfører naturligvis, at intern revision er tættere på organisationen som bidrager med en anden og dybere forståelse for organisationen. CAE i virksomhed X 7 udtaler: *"Intern revision kan ikke kun komme mere i dybden men kan også arbejde mere kontinuert med forbedringerne. Dette er ofte en fordel, da forretningen sjældent har tid og overskud til at lave store forandringer på en gang. Derudover kan den løbende interaktion bidrage til en holdnings og kultur forandring, som en ekstern partner ikke kommer i nærheden af. Særligt intern revisions langt bredere kontaktflade fra CEO til sælgeren giver intern revision mulighed for at skabe værdi på andre områder end regnskab og finansielle risici⁴⁵".* Der er tale om en intern revisionsafdeling, som er tæt knyttet til organisationen, hvor det er underforstået, at uafhængigheden fortsat er opfyldt, sammenholdt med opfattelsen af det udførte arbejde af den eksterne revision.

CAE i virksomhed X 6 er relativ enig med ledelsen i virksomhed X 6. I den forbindelse udtaler CAE: *"Jeg opfatter værdiskabelsen som værende højere da Intern Revision gennem sit større kendskab til organisationen og processerne kan være mere konkret/specifik i forhold til, hvor det er at problemet/risikoen er⁴⁶".* Det er dog væsentligt at fokusere på organisationens udtalelse, hvor ledelsen i virksomhed X 6 udtaler: *"Bedre sparring og kvalificerede "findings", der er med til at*

⁴⁵ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 7 - respondent Y 9, spørgsmål 14

⁴⁶ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 6, respondent Y 9, spørgsmål 14

*flytte forretningen og forbedre de interne processer*⁴⁷". Udtalelsen fra ledelsen understreger, at de opfatter dybdegående arbejde fra interne revision som værende værdiskabende og udviklende for organisationen.

CAE og ledelsen i virksomhed X 6, er ikke ene om en fælles opfattelse af værdien af dybdegående arbejde. Ledelsen i virksomhed X 9 udtaler følgende: *"Der er mere fokus på forretningsvigtige issues – og forståelsen omkring vores forretning er større*⁴⁸". Udtalelsen fra CAE i samme virksomhed, er i fornuftig sammenhæng hermed: *"Intern revision forstår forretningen bedre og kan bedre tilpasse kommunikationen til de dele af organisationen der er kontakt til. Samtidig opnår intern revision en bredere erfaring med organisationen, også de dele af organisationen hvor der er behov for at være ekstra opmærksom på mangler og udeståender som udgør en risiko. Intern revision har (eller bør have) et indgående kendskab til systemer der anvendes i forretningen og kan bedre gennemgå systemmæssige flow og derved vurdere og dokumentere mere i dybden..."*⁴⁹ Endvidere supplere CAE i virksomhed X 9 med følgende udtalelse: *"Ekstern revision har udført flere specialopgaver for revisionskomiteen, hvor outcome ikke har kunnet anvendes af forretningen p.gr. af misforståelser i findings og irrelevante anbefalinger"*. Udtalelserne fra ledelsen og intern revision i virksomhed X 9 viser tydeligt, at organisationen drager fordel og nytte af tilgangen fra intern revisions side. Udtalelsen viser også, at ekstern revision har en væsentlig ulempe i forbindelse med kendskab til organisationen sammenholdt med den interne revision.

Kendskabet er et væsentlig element i virksomhed X 10. Ledelsen i virksomheden kommentere følgende på spørgsmål omkring det dybdegående arbejde: *"... Vi har ikke indtryk af at ekstern revisor har tid til at bevæge sig langt ud i driften, ligesom det alene er finansielle forhold der har interesse*⁵⁰". Udtalelsen fra ledelsen indikerer deres forventninger til intern revision; der skal være tale om en enhed, som anvender tid til at gå i dybden med opgaverne samt fokusere på andet end blot det finansielle. Såfremt virksomhed X 10 skal have optimalt udbytte af intern revision, skal intern revision have den samme opfattelse af, hvad der kræves af intern revision. CAE i virksomheden udtaler følgende omkring værdiskabelse og dybdegående arbejde: *"... Er i stand til*

⁴⁷ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 10, spørgsmål 14

⁴⁸ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 14

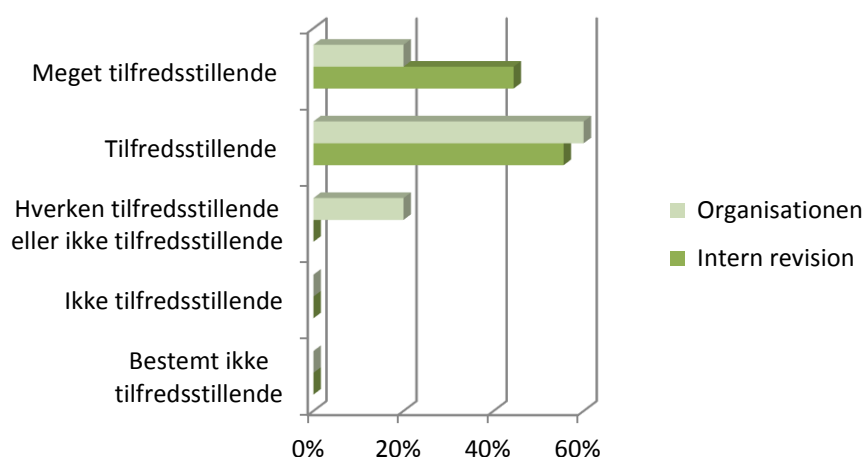
⁴⁹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 14, spørgsmål 14

⁵⁰ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 10 - respondent Y 18, spørgsmål 14

at arbejde bredere / dybere så jeg er sikker på, at anbefalinger er de rette og de implementeres. Har været ekstern revisor en del år og her var det utilfredsstillende ikke at have tilstrækkelig tid til at hjælpe kunden med værdiskabende opgaver. Skåret til benet var vores formål alene, at underskrive regnskabet uden væsentlige fejl, så alt andet var væk⁵¹". Udtalelserne fra ledelsen og CAE i virksomhed X 10 viser en bred enighed om forventningerne til det udførte arbejde.

Nedenstående graf viser resultatet af spørgsmålet om værdiskabelsen af dybdegående arbejde fra den empiriske undersøgelse.

Vurdering af opfyldelse



Figur 19 Vurdering af opfyldelse af dybdegående arbejde

Grafen ovenfor er i god forlængelse med udtalelserne fra virksomhederne. Hvad angår vurdering af opfyldelse af det dybdegående arbejde, er der en overvejende enighed om, at det udførte arbejde er tilfredsstillende. Grafen viser dog også, at intern revision generelt har en højere tilfredshed end organisationerne.

Baseret på ovenstående graf, er det muligt at udlede, at organisationerne forventer, at der udføres dybdegående arbejde, som bidrager positivt til organisationen. Udtalelserne fra organisationen viser også, at de har en opfattelse af, at intern revision bedre har mulighederne for

⁵¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 10 - respondent Y 17, spørgsmål 14

at levere den efterspurgte ydelse for området. Det er en opfattelse som deles af den interne revision.

4.3.2.3 RAPPORTERING AF OPGAVEN

Kommunikation er en integreret del af enhver erklæringsopgave og strækker sig over hele processen. Resultaterne formidles på forskellige måder, herunder notater, skitser, diskussioner og arbejds papirer. Den afsluttende kommunikation er ofte en revisionsprotokol. Rapporteringen foretages i overensstemmelse med IIA Standard 2400.

Indhold i rapporter

Den afsluttende rapportering skal indeholde følgende afsnit⁵²:

- Formål og omfang engagement - mål og omfanget af opgaven fra planlægningsfasen.
- Tidsramme omfattet af opgaven - den periode, der er omfattet af engagement rækkevidde typisk enten fra en bestemt tid eller for en periode.
- Observationer fra handlingerne samt eventuelle anbefalinger.
- Opgavens konklusioner og bedømmelse - intern revisions vurdering af det reviderede områdes tilstrækkelighed og drift effektivitet af områdets kontrol, i tillæg til den interne revision rating af området, hvis der anvendes et rating system.
- Ledelse handlingsplan baseret på observationer fra opgaven.

Informationerne i rapporteringen skal være nøjagtige, objektive, klare, præcise, konstruktive, fuldstændige og rettidige⁵³.

Den interne revisor skal have en fast ramme for konklusionen på opgaven. Rammen bør indeholde forskellige niveauer, hvor modtager har mulighed for at vurdere konklusionen i forhold til tidligere rapporter. Det skaber en højere gennemsigtighed i arbejdet. Rapporten bør endvidere indeholde et tillæg, hvor det er muligt at få en uddybning af de forskellige niveauer.

⁵² Kilde: IIA Standard 2410

⁵³ Kilde: IIA Standard 2420

4.3.2.4 KVALITETSSIKRING AF OPGAVEN

I henhold til IIA Standard 2340, skal det sikres, at der er passende kvalitetssikring af det udførte arbejde. Det skal sikres, at formål er opnået samt arbejdet er tilstrækkeligt dokumenteret. Endvidere foreskriver standarden, at medarbejdere skal være tilstrækkeligt uddannede.

Kvalitetssikringen omfatter alle arbejdsopgaver fra planlægning til rapporteringer⁵⁴. Kvalitetssikringen skal kunne dokumenteres. Det gøres ofte ved datering af tidspunkt for kvalitetssikring samt markering af, hvem der har godkendt hvilke områder.

4.3.2.5 OPGAVEEVALUERING

Intern revision har til hensigt at tilføre værdi til organisationen. Denne værdiskabelse sikres gennem opgaver, ved løbende dialog, med den reviderede enhed. Den fremtidige værdiskabelse sikres ved at foretage en grundig evaluering af den afsluttende opgave. Evalueringen er både intern i revisionsafdelingen, men også evaluering med organisationen.

Evaluering internt i revisionsafdelingen bør have udgangspunkt i medarbejderne og det udførte arbejde. Værdiskabelsen sikres igennem løbende udvikling og optimering af medarbejderne. Der skal også foretages en evaluering af opgaveprocessen, for at kunne justere eventuelle mangler eller mulige forbedringer i det udførte arbejde. Yderligere kan eventuelle forslag til nye opgaver som er identificeret i forbindelse med opgaveløsningen drøftes som led i proces for identifikation af potentielle opgaver.

Evalueringen med organisationen bør indeholde en dialog omkring processen. Dialogen kan tage udgangspunkt i et spørgeskema, se endvidere afsnit 3.5 omhandlede evaluering af opgaver og præsentationer. Dialogen skal som udgangspunkt være med ledelsen og de deltagende medarbejdere fra organisationen. De vil dermed have mulighed for at komme med input til processen samt identificere eventuelle fremtidige mulige opgaver.

⁵⁴ Kilde: IIA, PA 2340-1.3

4.3.3 RAPPORTERING

IIA standarderne definere, at der skal foretages rapportering fra intern revision til Revisionskomiteen⁵⁵. Rapporten skal være en sammenholdelse af, hvad der er planlagt af aktiviteter for året, og sammenholdt med hvilke aktiviteter, der er afsluttet. Rapporteringen skal udføres som løbende opfølgning, hvor de væsentlige forhold rapporteres. Rapporteringen foretages sideløbende med rapportering på opgaverne. Den eksterne revisor bør ligeledes have en kopi af rapporten, så de også er opdateret.

4.3.4 OPFØLGNING

CAE har ansvaret for, at der er etableret passende opfølgningsprocedure⁵⁶. Formålet hermed er at sikre at ledelsen implementerer observationerne, som der er aftalt med intern revision.

Opfølgningsprocessen omfatter dels en løbende opfølgning og dels en overordnet opfølgning på de aftalte handlingsplaner, som er rapporteret til ledelsen. Opfølgningen har til formål at sikre, at handlingsplanerne er blevet implementeret som beskrevet inden for den aftalte tidsfrist, samt at indsamle oplysninger om fremdriften på handlingsplaner, som endnu ikke er gennemført eller gennemført som planlagt.

Den overordnede opfølgning vil omfatte fremdriften i handlingsplaner, og udviklingen i antallet af observationer i organisationen. Denne rapport kan med fordel brydes ned på forretningsenheder.

⁵⁵ Kilde: IIA Standard 2060

⁵⁶ Kilde: IIA Standard 2500.A1

4.4 DELKONKLUSION

Jævnfør problemformuleringen i afsnit 1.1, er nedenstående underspørgsmål opstillet således:

- *Hvordan opbygges en intern revisionsafdeling for at sikre levering af værdiskabende aktiviteter?*

Baseret på underspørgsmålet og behandlingen i ovennævnte afsnit, kan følgende sammenfattes:

Det er muligt at sammenfatte, at der ikke er nogen nem metode til at opbygge den værdiskabende intern revisionsafdeling. Det er endvidere muligt at udlede, at der skal være en sammenhæng mellem charter, kompleksitet i organisationen og kvalifikationer i intern revision. Såfremt intern revision ikke besidder de nødvendige ressourcer til udførsel af opgaven, er det essentielt, at der anvendes in-sourcing af ressourcer. Det er dermed ikke ressourcerne i intern revision, der definerer opgaverne, men udelukkende risici i organisationen.

Det er muligt at sammenfatte, at såfremt intern revision skal have mulighed for at tilføre værdi til organisationen, er det essentielt, at der er en konkret arbejdsstruktur. Det gør sig gældende for både det overordnede niveau i intern revision, og på projektniveau ved udførsel af opgaven.

Det kan endvidere udledes, at intern revisions arbejdet er overordnet inddelt i følgende fire faser: *planlægning, udførsel, rapportering og opfølgning*. Den enkelte opgave er endvidere inddelt i tilsvarende faser, hvor også kvalitetssikring udgør en del af faserne. Det er essentielt, at intern revision anvender ressourcer i forbindelse med planlægningen, både ved revisionsplanen og den enkelte opgave. Den empiriske analyse viser, at ledelsen i organisationerne opfatter, at der ikke er en nær tilknytning mellem organisationens strategi og det udførte arbejde af intern revision. Det indikere, at intern revision har behov for at tydeliggøre deres arbejde i organisationerne.

Planlægningsfasen, overordnet i intern revisionsafdelingen og på projektniveau, ved udførelsen af opgaven, er en fundamental fase, hvor intern revisor for første gang stifter bekendtskab med

værdiskabelse. Det kan sammenfattes, at intern revision ikke kan udføre arbejdet tilstrækkeligt, såfremt der er tale om en mangelfuld planlægning. Det er endvidere muligt at udlede, at intern revision arbejder mere i dybden med opgaverne i modsætning til ekstern revision. Organisationerne i den empiriske undersøgelse udtrykker, at de finder det dybdegående arbejde mere værdiskabende end overordnet finansielt arbejde, hvor de finansielle rapporter er det overordnede mål. Intern revision skal anvende observation i deres rapportering. Organisationen finder opfølgning på observationer, som værende værdiskabende.

5. ORGANISATINENS SYN PÅ DEN SKABTE VÆRDI

Dette kapitel har til hensigt at inddrage organisationerne for at få deres syn på den skabte værdi, hvor næste afsnit tager udgangspunkt herom.

5.1 INDLEDNING OG FORMÅL

Der er tidligere argumenteret for, at intern revision er en værdiskabende funktion i organisationerne. Der er endvidere både diskuteret, hvordan værdiskabelse kan defineres og måles. Nærværende afsnit har til hensigt at inddrage organisationerne for at få deres syn på den skabte værdi, og har til hensigt at besvare følgende spørgsmål fra problemformuleringen:

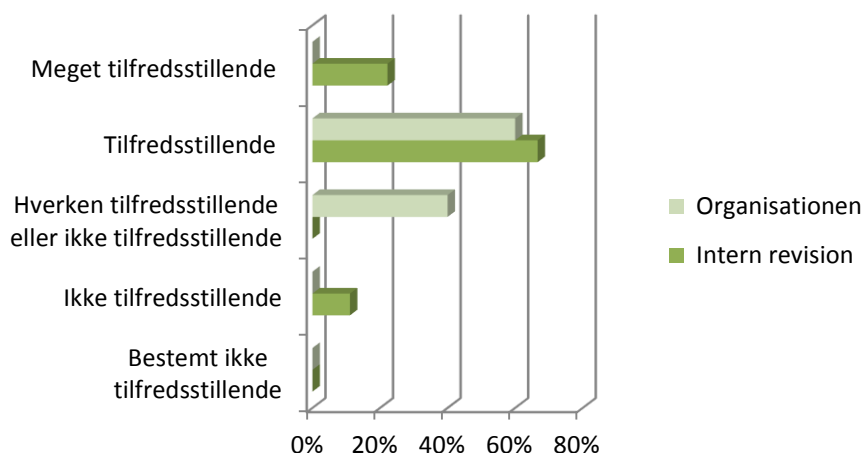
- *Hvad er den reviderende organisations syn på den skabte værdi?*

Den empiriske undersøgelse danner grundlag for behandling for problemstillingen, som inddeles i følgende afsnit: *måling af den skabte værdi, transformation af ord til reel værdi og opfattelse af værdiskabelse, samt brugen af intern revision.*

5.2 MÅLING AF DEN SKABTE VÆRDI

Der er tidligere argumenteret for, at formålet med intern revision, er at tilføre værdi til organisationen jf. afsnit 2.2. Nedenstående graf er den akkumulerede vægtning, baseret på besvarelser fra CAE, i den empiriske undersøgelse, hvor de har taget stilling til, hvordan de oplever værdiskabelsen af deres udførte arbejde. Der er ingen tvivl om, at de overordnet er tilfredse med udførelsen af deres eget arbejde. Selvevaluering kan være fornuftigt i en vis grad, men grafen viser også besvarelser fra organisationerne, hvor de oplever et andet niveau af opfyldelse af formål. Den endelige evaluering af intern revision bør dog være fordelt på to parter: den primære stakeholder og modtagerne hos organisationen.

Vurdering af opfyldelse



Figur 20 Vurdering af opfyldelse af værdiskabelse

Ledelsen i virksomhed X 2 udtaler: *"I think the question should not be so much how I experience this. It is very important that a company defines the scope of their internal audit department as described above in a way that this creates value for this specific company. It is part of the management of a company to define exactly this, based upon the specific situation in this company. I think there is also not "one-size-fits-all" approach but there might be different set-ups possible and required⁵⁷".* Tankerne ledes nu i retningen af revisionsplanen og udførslen heraf. Dette er dog ikke nødvendigvis en indikation på værdiskabelse, se endvidere diskussion i afsnit 3.5.2 herom. Intern revision skal formå at sikre, at værdiskabelse er mere end blot ord. Ledelsen i virksomhed X 9 udtaler: *"Oplever ikke at IR fokuserer på værdiskabelse, men har sin fokus på de områder der er sat som mål af bestyrelse/direktion – altså primært opfølgning på om vores kontrolmiljø lever op til det der er skrevet i vejledninger og er dækkende⁵⁸".* Udtalelsen leder tankerne tilbage på revisionsplanen, som er aftalt med bestyrelsen. Ledelsen i virksomheden udtrykker ikke, at intern revision formår at tilstræbe, at værdiskabelse er mere end blot ord.

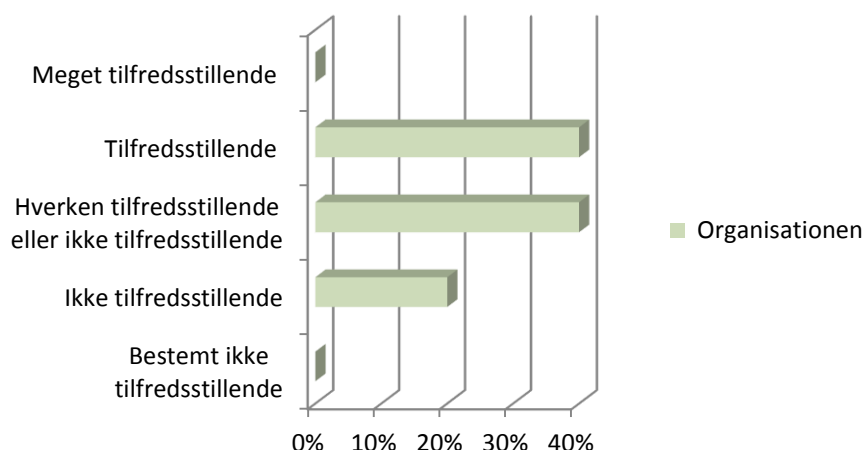
Nedenstående graf viser respondenternes besvarelse på spørgsmålet om, hvordan de oplever, at intern revision tilstræber, at den ønskede værdiskabelse er mere end blot ord. Grafer viser en splittet opfattelse heraf, hvilket kan opfattes som værende diversiteten i de medtaget

⁵⁷ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 13

⁵⁸ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 12

organisationer. Det kan dog også opfattes som værende et opråb til intern revision om, at de skal være bedre til at adressere deres opfattelse af den skabte værdi.

Vurdering af opfyldelse



Figur 21 Organisationens vurdering af værdi er mere end bare ord

5.3 TRANSFORMATION FRA ORD TIL REEL VÆRDI

Det er op til intern revision at sikre, at modtagerne forstår deres budskab. Det fører over til, at intern revision skal sikre en transformation fra ord til reel værdi hos modtagerne. CAE i virksomhed X 4 udtaler: *"Jeg mener, at intern revision skal måles ud fra impact på organisationen. Dette kan i en vis grad kvantificeres ud fra implementering af anbefalinger, men det handler i lige så høj grad om at være i dialog med stakeholders (ledelse, kolleger, revisionskomite, bestyrelse, ekstern revision) og sikre at kulturen bevæger sig i en retning, hvor risikostyring balanceres op imod finansielle resultater"*⁵⁹. CAE mener dermed, at intern revision bør måles på implementeringen af anbefalingerne. Der anvendes samme model som i virksomhed X 9: *"Det sikrer jeg igennem struktureret arbejde for intern revision og en skarp prioritering af indsatser. Samtidig evaluerer jeg konstant om områder kan nedprioriteres og nye områder tilføjes. Et andet vigtigt parameter er at intern revision skal "bide sig fast", hvis en finding ikke løses eller ikke løses tilfredsstillende og derved sikre at alle findings løses og afsluttes, på et niveau som ledelsen er*

⁵⁹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 4 - respondent Y 6, spørgsmål 12

*bekendt med og har accepteret*⁶⁰". Der er ingen tvivl om, at opfølgning af anbefalinger sikrer, at værdiskabelsen er mere end blot ord i en rapport.

Det er dog op til organisationen at vurdere, hvordan værdien bedst adresseres. Det antages i denne forbindelse, at budskabet kan være nok så godt, men hvis modtageren ikke forstår det, er budskabet uden værdi. Ledelsen i virksomhed X 2 udtaler: *"In our company we define an overall company strategy which can be broken down into more details going down further in the organization, e.g. by Segment/Division/BU and also by Function. If the internal audit work supports the strategy implementation (e.g. ensuring that we have SOX compliant processes) then I see this as creating value to our company. The internal audit work can there be seen as one part of the Plan-Do-Check-Act process that we use in general"*⁶¹". Ledelsen i virksomhed X 2 udtrykker, at det er vigtigt, at intern revision er en dynamisk samarbejdspartner, som samarbejder med organisationen. Det er for ledelsen i virksomhed X 2 essentielt, at der er en sammenhæng mellem virksomhedens strategi, og hvad intern revision foretager sig. Det er i denne forbindelse relevant at nævne, at virksomheder med fordel kan udarbejde en risikovurdering. Intern revision vil dermed kunne anvende denne risikovurdering i planlægningen af deres arbejde, og på den måde sikre, at der er sammenhæng mellem arbejdet i virksomheden og organisationen.

Ledelsen i virksomhed X 6 har sammen tilgang til at sikre, at værdiskabelsen er mere end blot ord fra intern revision: *"Dialog om er Årsplan ud fra virksomhedens strategiske prioriteringer; der lyttes faktisk til organisationen i den løbende planlægning og prioritering af revisionstemaer"*⁶²". Der er en bred enighed og forståelse om, at intern revision skal inddrage virksomheden i forbindelse med planlægning og identificering af opgaver. Derudover er det essentielt for optimering af værdiskabelsen, at aktiviteterne i intern revision følger udviklingen i virksomheder, herunder strategi og risikounivers.

⁶⁰ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 14, spørgsmål 12

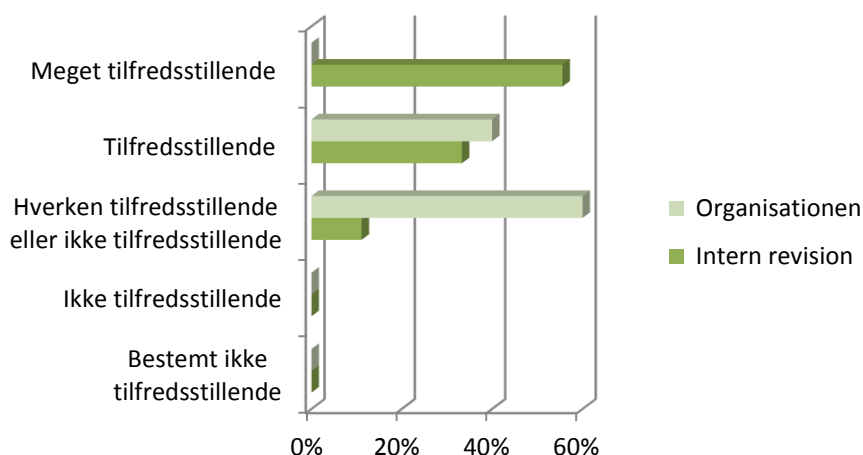
⁶¹ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 11

⁶² Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 8, spørgsmål 12

5.4 OPFATTELSE AF VÆRDISKABELSE

I forlængelse af ovenstående afsnit omkring måling af værdien, er det relevant at inddrage opfattelsen af værdiskabelsen hos den primære stakeholder og organisationen. Nedenstående graf viser vægtning af betydning af værdiskabelsen fra den empiriske undersøgelse. Intern revision bør måles på den opfattede værdi hos modtageren, og ikke nødvendigvis den leverede værdi i henhold til opfattelsen hos intern revision. Organisationens har en lavere vurdering af opfyldelse end vurdering af opfyldelse hos intern revision. Det er et billede, som også tidligere er noteret. Intern revision har umiddelbart behov for at blive bedre til at definere værdiskabelsen i det udførte arbejde. Det er naturligvis forbundet med visse udfordringer, da der kan være opgaver, som har en højere værdi hos den primære stakeholder, og som har en lavere værdi hos modtageren i organisationen. Det er dermed op til intern revision at tydeliggøre værdiskabelsen hos modtageren.

Vægtning af betydning



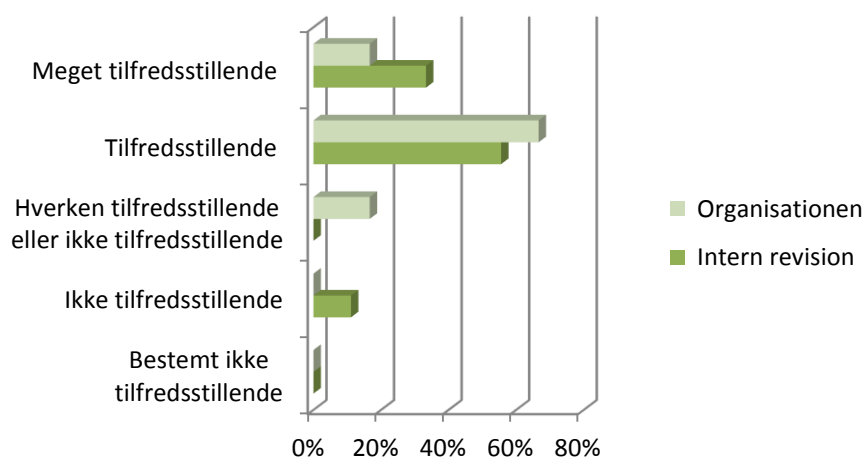
Figur 22 Vægtning af betydning af værdiskabelse

Det er tydeligt, at der er en forskel, mellem organisationen og intern revision ved vurderingen af opfyldelsen, ved den oplevede værdiskabelse. Det er nok mere overraskende, at figuren ovenfor viser, at organisationen ikke vurderer betydningen af værdiskabelsen til at være højere. Det overraskende moment skyldes udelukkende definitionen af intern revision, som værende en

uafhængig og værdiskabende enhed. Det kan umiddelbart indikere, at organisationen ikke er indforstået med definitionen.

I forbindelse med organisationens oplevelse af værdiskabelsen, udtaler ledelsen i virksomhed X 6: *"Oftest OK, selvom visse observationer kan være for detaljerede og "små" i forhold til nytteværdien*⁶³. "Observationer" er i denne henseende et synonym for anbefalinger/findings, som er nævnt ovenfor. Anbefalinger er et centralt redskab for intern revision, da de anvendes til adressering af forhold, som kan udgøre en risiko for organisationen. Den empiriske undersøgelse viser ligeledes, at både organisation og intern revision er relative enige om betydningen ved anvendelse af findings.

Vægtning af betydning



Figur 23 Vægtning af betydning ved anvendelse af findings

Ovenstående graf understøttes af en udtalelse fra CAE i virksomhed X 2: *"Jeg ser en fortsat værdi i findings rapporter – forretningen oplever intern revision som en stor hjælp i den løbende sikring af, at kontroller og forretningsgange fungerer som forudsat og forventet...*⁶⁴". CAE i virksomheden bakkes op af ledelsen i organisationen: *"This is the essential output to make the findings transparent and to initiate counter measures*⁶⁵".

⁶³ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 8, spørgsmål 13

⁶⁴ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 2, spørgsmål 7

⁶⁵ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 7

Anbefalinger er ikke værdiskabende, hvis det blot er ord i en rapport. Organisationerne skal se værdien i disse, samt acceptere implementeringen af anbefalingerne. Der er dermed tale om en proces med planlægning af opgaven, udførsel og rapportering. Ledelsen i virksomhed X 6 udtaler: *"Vi har et godt forløb, hvor der rapporteres og følges op. Dette er en væsentlig del af udbyttet og en væsentlig forudsætning for intern revision"⁶⁶*. Holdningen fra ledelsen i virksomhed X 6 bakkes op af holdningen hos CAE i virksomhed X 6: *"Generelt synes jeg de findings som identificeres i forbindelse med revisionsarbejdet bliver vel modtaget i organisationen og anses som både korrekte og relevante. I forbindelse med afrapportering af findings udarbejdes i samarbejde med den reviderede en aftalt handlingsplan til reduktion af den identificerede risiko ligesom der aftales en deadline for, hvornår den aftalte handlingsplan skal være gennemført. Intern Revision har som sådan ikke nogen "beslutningsmagt" i forhold hertil, men vil selvsagt udfordre den reviderede enhed, såfremt den aftalte handlingsplan ikke er tilstrækkeligt tydelig eller såfremt implementeringsfristen anses som enten stærkt optimistisk eller pessimistisk"⁶⁷*.

Forholdene fra virksomhed X 2 og X 6 gør sig ligeledes gældende i virksomhed X 9. Intern revision i virksomhed X 9 anvender anbefalinger til at gøre opmærksom på tilstandene hos elementerne inden for arbejdets opgave: *"Findings er en god måde at skabe opmærksomhed på, hos de som modtager rapporterne og findings skal altid ledsages af anbefalinger. Findings med tilhørende anbefalinger gør det relativt nemt for de ansvarlige at reagere på de findings der nævnes i IR's rapporter"⁶⁸*. Ledelsen i samme virksomhed anvender også rapporterne fra intern revision på samme måde som de er tiltænkt fra intern revision: *"Rapporten er et vigtigt redskab i vores mulighed som ledelse for at reagere såfremt processer skal strammes op eller korrigeres"⁶⁹*.

Den empiriske undersøgelse udviser vigtigheden i anvendelsen af anbefalinger/findings. Intern revision og organisationerne er enige omkring værdiskabelse heraf, hvor udtalelser fra parterne også viser, at det er essentielt at lave anbefalinger. Respondenterne har endvidere forholdt sig til, om intern revision bør droppe opfølgning på tidligere anbefalinger, og fokuser på identifikation af anbefalinger ved nye områder. Ledelsen i virksomhed X 2 udtaler: *"This is the essential output to*

⁶⁶ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 10, spørgsmål 7

⁶⁷ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 9, spørgsmål 7

⁶⁸ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 14, spørgsmål 7

⁶⁹ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 7

*make the findings transparent and to initiate counter measures*⁷⁰. Ledelsen i virksomheden udtrykker, at det er vigtigt, at intern revision laver opfølgning på tidligere anbefalinger. Det er dog væsentligt af pointere, at det er ledelsen i virksomheden, som bærer ansvaret for implementering af anbefalingerne. CAE i virksomhed X 1 udtaler endvidere, at der bør være en konsekvens ved manglende implementering: *"There should be consequences for not actioning on Internal Audit findings. If Internal Audit doesn't follow up on the findings, the organisations may lose traction on implementing the improvements*⁷¹". Udtalelsen viser, at det er en fælles proces at sikre implementeringen af anbefalingerne.

5.5 BRUGEN AF INTERN REVISION

Baseret på definitionen af intern revision, kan det antages, at organisationen ikke ønsker at anvende intern revision, såfremt funktionen ikke efterlever definitionen for intern revision. Antagelsen underbygges endvidere af, at intern revision er en intern og "gratis" serviceydelse, hvor kvalitet er det eneste parameter som intern revision kan evalueres på.

Ovenstående antagelse medfører, at det er relevant at analysere, hvordan organisationerne anvender intern revision i deres organisation. Det bør være hensigten, at både intern revision og organisationen bidrager med opgaver, som falder inden for det definerede charter. Ledelsen i virksomhed X 9 udtaler: *"Vi anvender intern revisions rapporter og findings i vores optimering af virksomhedens kontrolmiljø*⁷²". Udtalelsen fra ledelsen i virksomhed X 9 indikerer umiddelbart mere én monolog frem for en dialog mellem intern revision og organisationen. Ledelsen i virksomhed X 6 arbejder med en mere konkret struktur i samarbejdet mellem intern revision og organisationen: *"Ud over en årlig drøftelse af prioriterede indsatsområder samt opfølgning på de rapporterede findings", har vi en løbende dialog med afsæt i en fastlagt mødestruktur, hvilket giver mulighed for at prioritere og koordinere indsatser samt vende behov for yderligere tiltag*⁷³". Ledelsen i virksomhed X 6 arbejder i retningen af en løbende dialog mellem intern revision og organisationen, hvilket også må være at foretrække.

⁷⁰ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 2 - respondent Y 4, spørgsmål 8

⁷¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 1 - respondent Y 1, spørgsmål 8

⁷² Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 9 - respondent Y 16, spørgsmål 2

⁷³ Bilag 2, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 10, spørgsmål 2

5.6 DELKONKLUSION

Jævnfør problemformuleringen i afsnit 1.1, er underspørgsmålet opstillet således:

- *Hvad er den reviderende organisations syn på den skabte værdi?*

Baseret på underspørgsmålet og behandlingen i ovennævnte afsnit, kan følgende sammenfattes:

Den empiriske undersøgelse udleder, at intern revision anser værdiskabelsen af det udførte arbejde som værende højere end organisationen. Den empiriske undersøgelse fortæller endvidere, at organisationerne anser intern revisions stræben efter værdiskabelse, som værende mere end blot ord, for at være tilfredsstillende. Der er dog en betydelig andel, som har en neutral holdning. Det er muligt at udlede, at organisationen finder det værdiskabende, når intern revision anvender observation og opfølgning heraf, samt udfører opgaver, som er knyttet til organisationens strategi. Organisationens anser det endvidere som værende essentielt, at der er en dialog mellem intern revision og organisationen ved definering af revisionsplanen. Det er endvidere muligt at sammenfatte, at intern revision vægter betydningen af værdiskabelse højere end organisationen. Der er en tydelig forskel i vægtning af betydning, hvilket vurderes som værende en profileringsudfordring for intern revision. Intern revision og organisationen er dog på samme niveau, når det handler om opfattelse af værdien ved anvendelse af observationer. Det er dermed muligt at udlede, at det er værdiskabende at anvende observationer.

6. VÆRDISKABELSE I UDVALGTE ORGANISATIONER

Dette kapitel har til hensigt at klarlægge, hvordan værdiskabelsen sikres i arbejdet i virksomhederne, hvilket det næste afsnit vil uddybe.

6.1 INDLEDNING OG FORMÅL

Der er som tidligere nævnt, argumenteret for, at intern revision er en værdiskabende funktion i organisationerne. Der er endvidere diskuteret både, hvordan værdiskabelse defineres og måles, samt hvordan organisationen anser værdiskabelse. Dette afsnit har som nævnt til hensigt at klarlægge, hvordan værdiskabelsen sikres i arbejdet i virksomhederne, og samtidig besvare nedenstående spørgsmål fra problemformuleringen:

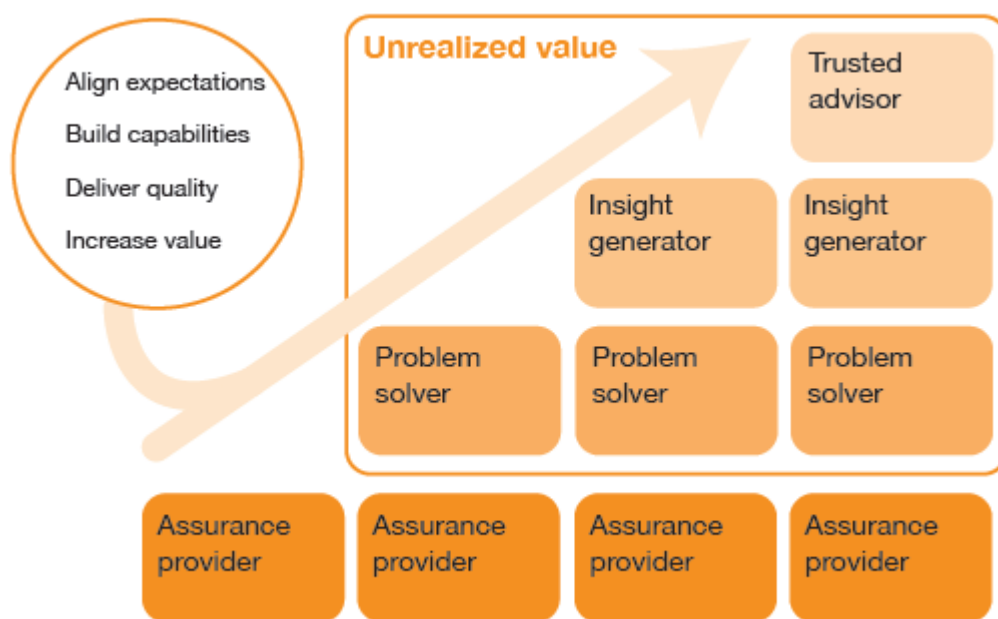
- *Hvordan sikres værdiskabelsen i arbejdet i udvalgte organisationer?*

Afsnittet er struktureret efter, hvilke overordnede elementer, der er vurderet til at have en indflydelse på sikring af værdiskabelse. Der er tale om følgende elementer: *type af intern revisor, type af opgave og organisationens opfattelse.*

Det er vurderet, at typen af intern revisor og typen af opgaver, er et element i sikring af værdiskabelsen. Vurderingen er baseret på den empiriske undersøgelse, hvoraf det fremgår, at organisationerne har forskellige opfattelser af værdiskabelsen. Overordnet har de deltagende afdelinger det samme mål, men anvender forskellige veje til at nå deres mål. Vejene er en kombination af typen af intern revisor og typen af udførte opgaver. Organisationens opfattelse af sikring af værdiskabelsen, er den ultimative lakmusprøve for intern revision, i vejen til værdiskabelsen.

6.2 TYPER AF INTERNE REVISORER

Konsulenthuset PwC, har udarbejdet nedenstående model⁷⁴, der definerer forskellige typer af interne revisorer. PwC har defineret fire faktorer, som er afgørende for, hvilket niveau den enkelte interne revisor befinder sig på. Det er værd at notere, at der vil forekomme forskel fra opgave til opgave. Modellen illustreres nedenfor.



Figur 24 Typer af interne revisorer

Intern revision bør have som mål at blive opfattet som en "trusted advisor" på opgaverne, men som udgangspunkt vil intern revision starte i bunden af ovenstående diagram, hvorefter udvikling af afdelingen og medarbejderne vil medføre, at de stiger i kategori. Diagrammet anvender følgende niveauer:

- Assurance provider
 - Intern revision vil blive opfattet som "assurance provider", såfremt de udelukkende leverer objektiv rådgivning omkring effektiviteten af organisationens interne kontroller.

⁷⁴ Kilde: PwC, 2014 State of the internal audit profession study, Higher performance by design: A blueprint for change, marts 2014

- Problem solver
 - Intern revision vil blive opfattet som "problem solver", såfremt intern revision formår at bidrage med analyse og perspektivering, som er baseret på anbefalinger for at bidrage til, at ledelsen træffer den korrekte beslutning.
- Insight generator
 - Såfremt intern revision skal være "insight generator", skal intern revision agere proaktivt og bidrage med meningsfulde anbefalinger samt fokusere på rådgivningen omkring risiko.
 - Det er i denne forbindelse relevant at se på intern revisions evne til at tage opgaver ud af den eksisterende revisionsplan for at erstatte opgaverne med opgaver, som er mere relevante. Opgaverne skal gerne være identificeret internt i afdelingen, hvorefter der kan indledes en dialog med virksomheden. Eksemplet omkring udviklingen i olieprisen og intern revisions rolle, er i denne forbindelse relevant. Såfremt intern revision besidder denne evne, vil de være på niveau som "Insight generator".
- Trusted advisor
 - Såfremt, at intern revision skal agere "trusted advisor", skal intern revision levere værdiskabende og proaktiv services til virksomheden samt veludførsel af revisionsplanen.
 - Der er tidligere blevet diskuteret anvendelsen af udførsel af revisionsplan som målestok for værdiskabelse, samt hvorfor denne målestok burde suppleres med en række underliggende forklaringer.

Baseret på ovenstående materiale fra PwC, inklusiv modifikationen omkring anvendelse af udførsel af revisionsplanen som målestok for værdiskabelse, kan det udledes, at intern revision bør tilstræbe at være en "trusted advisor". Endvidere må det formodes, at intern revision allerede har dette mål for øje.

Det er endvidere relevant at se på, hvilke elementer som trusted advisor indeholder. Niveauet som værende "trusted advisor" kan beregnes på følgende måder⁷⁵:

$$T = \frac{C + R + I}{S}$$

Bogstaverne står for følgende:

T	=	Trustworthiness (Pålidelighed)
C	=	Credibility (Troværdighed)
R	=	Reliability (Pålidelighed)
I	=	Intimacy (Fortrolighed)
S	=	Self-orientation (Selvorienterede)

Troværdighed og pålidelighed omhandler, at intern revision rent faktisk gøre, hvad de siger, at de vil gøre. Såfremt intern revision påpeger anbefalinger og foretage opfølgning, øger det intern revisors troværdighed. Intern revisor skal endvidere kunne håndtere information fortroligt. Organisationens medarbejderne skal have tillid til intern revision. Selvorienterede medtages i ovenstående formel, da der er tale om levering af en service, som i høj grad er knyttet op på intern revisors bånd til organisationen.

Baseret på omtalen af de etiske principper fra afsnit 2.4, kan det udledes, at der er en sammenhæng mellem at være trusted advisor og de grundlæggende etiske principper.

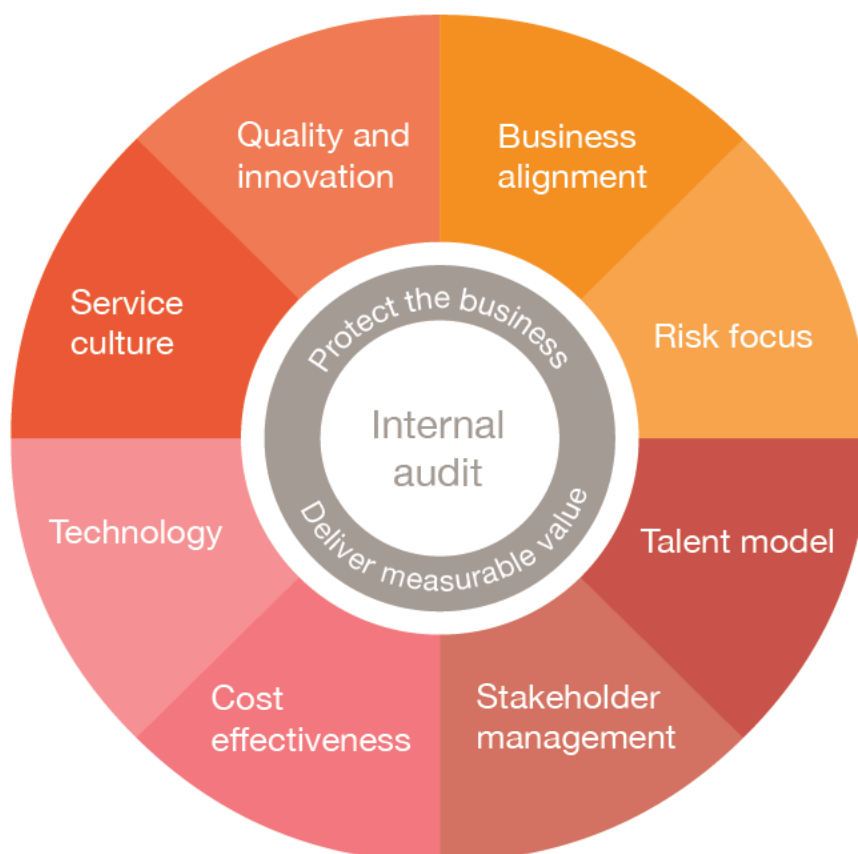
6.3 VÆRDISKABENDE OPGAVER

Ovenstående afsnit beskriver, hvordan intern revision skal strukturere årets opgaver i form af en revisionsplan samt planlægge, udføre og rapportere på det udførte arbejde. Det er værd at se frem i tiden for at identificere, hvilke nye opgaveområder, som kan være relevante for intern revision. Det er vigtigt at notere, at der er meget stor forskel på opbygningen af den interne

⁷⁵ Kilde: The Trusted Advisor af David H. Maister, Charles H. Green og Robert M. Galford

revision og ligeledes anvendelse af intern revision. Det medfører, at der også er stor forskel på, hvilke opgaver der udføres.

I forbindelse med defineringen af fremtidens opgaver for intern revision, er der taget udgangspunkt i nedenstående figur⁷⁶:



Figur 25 - De otte fundamentale enheder i intern revision

Inddragelse af ovenstående model har til hensigt at vurdere udførte opgaver og potentielt fremtidige opgaver, som er set fra hhv. ledelsens og intern revisions side.

⁷⁶ Kilde: 2014 state of the internal audit profession study, PwC, Marts 2014

Nedenstående tabel er en opsummering fra den empiriske undersøgelse spørgsmål 16 af områder i ovenstående model, hvor intern revision og ledelsen i virksomhederne mener, at intern revision skal fokusere på det udførte arbejde:

Intern revision	Virksomhed
Fokus på risiko	Fokus på risiko
Omkostningseffektivisering	Omkostningseffektivisering
Stakeholder management	Stakeholder management
Teknologi, herunder IT	Teknologi, herunder IT
Service kultur	Service kultur
Business alignment	
Kvalitet og innovation	
Talent model	

Tabellen viser, at intern revision anser alle områder som værdende essentielle for deres arbejde. Tabellen viser også, at virksomhederne anser fem ud af otte områder som værende områder, at intern revision skal være beskæftiget inden for. I denne forbindelse er der mulighed for at drage en konklusion om, at det er værdiskabende såfremt, at intern revision er beskæftiget inden for de fem områder som virksomhederne definerer som værende fremtidens opgaver.

Det virker umiddelbart overraskende, at virksomhederne ikke anser business alignment som værende et vigtigt område for fremtiden. I afsnittet 4.3.1 omhandlende, hvordan intern revision planlægger deres arbejde, er det beskrevet, at det ikke er muligt at udføre en opgave i et område, hvor der ikke er forståelse for aktiviteten. Intern revision bliver nødt til at tilpasse deres arbejde til organisationen. Dette kan umiddelbart indikere, at intern revision har en udfordring med at definere og tydeliggøre sin rolle i organisationerne.

Organisationerne anser ikke kvalitet og innovation som værende fremtidige områder for intern revision. Dette til trods for, at intern revision gerne ser disse punkter på dagsordenen for intern revision. Det kan umiddelbart ligne en udfordring for intern revision, hvor de skal være bedre til at adressere deres egenskaber overfor organisationen.

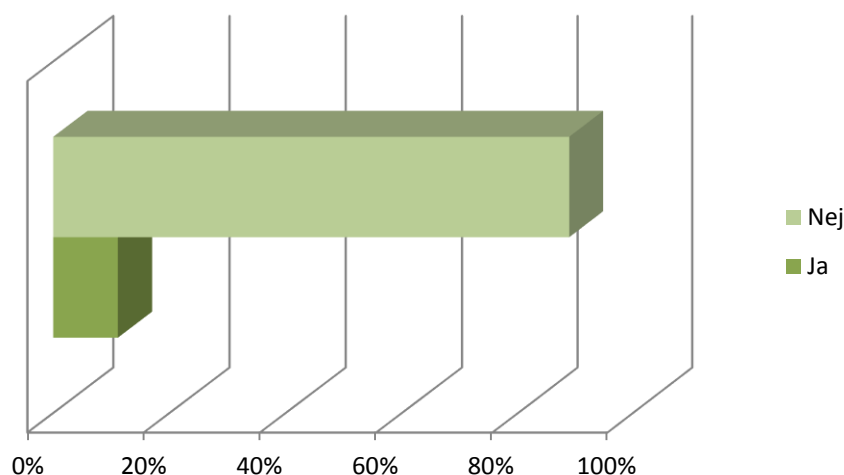
Intern revisions funktions som værende en talentfabrik, er oplagt for en organisation. Medarbejderne i intern revision arbejder på tværs af organisationerne i forbindelsen med håndtering af three lines of defence i henhold til afsnit 2.3.2. Rollen som talentfabrik vil være et mere langsigtede mål for intern revision. Baseret på virksomhederne, der er inddraget i den empiriske undersøgelse, har de en gennemsnitlig levetid på 11 år i henhold til bilag 3, spørgsmål 2. Det fremgår endvidere af bilaget, at der er to interne revisionsafdelinger, der har været en del af deres organisationer i mere end 20 år. Såfremt, at intern revision skal fungere som en talentfabrik, må det forventes, at medarbejderne i intern revision har været ansat igennem en længere periode, førend de besidder det fornødne kendskab.

Det er nu muligt at vurdere, at såfremt en intern revisor agerer som trusted advisor overfor organisationen, inden for et eller flere af ovenstående elementer, vil organisationen anse arbejdet for at være værdiskabende.

6.4 VÆRDISKABELSE I ARBEJDET

Værdiskabelsen indgår i definitionen af funktionen, hvorfor værdiskabelse også må være et overordnet mål. Det kan derfor med rette forventes, at intern revision tilstræber at tilføre værdi til organisationen i forbindelse med udførsel af deres opgaver. Det er dog nødvendigt, at intern revision arbejder med konkretiseringen af værdien. I de deltagende virksomheder har CAE forholdt sig til anvendelse af værdivurderingen i forbindelse med udførsel af opgaven. Nedenstående diagram viser, hvor mange interne revisionsafdelinger, der anvender en værdivurdering i forbindelse med udførsel af deres opgaver.

Anvendelse af værdivurdering



Figur 26 Anvendelse af tidsregistrering i intern revision

Det kan med rette udledes, at hovedparten af de deltagende virksomheder ikke anvender værdivurderinger i forbindelse med udarbejdelse af opgaven. I forbindelse med opgaven, er det muligt at argumenter både for og imod udarbejdelsen af en værdivurdering. CAE i virksomhed X 6 udtaler: *"Jeg synes ikke det er oplagt at lave en "value rating" da revisionsplanen er (og skal være) risikobaseret – man kan derfor (groft) sige, at alle opgaver har en høj value rating da hver opgave er rettet mod et risikoområde. En value rating skal jo ikke bare være et andet ord for risikoscore, men afdække yderligere dimensioner, hvoraf nogle først er kendte ved afslutningen af opgaven..."*⁷⁷. Det kan umiddelbart være svært at konkretisere værdien, når CAE i virksomhed X 6 ikke arbejder yderligere med konkretiseringen. CAE har dog værdiskabelse for øje, hvor CAE har følgende uddybelse: *"... Vi har dog en aktiv dialog med organisationen/den reviderede omkring vores risikovurdering – både af hensyn til den revideredes forståelse af, hvorfor den enkelte opgave udføres og hvad der skal afdækkes – og i forhold til "validering" af vores risikoforståelse/-vurdering..."*. CAE i virksomhed X 6 modtager opbakning fra CAE i virksomhed X 4: *"Vi har en risikomodel, som vi bruger til at udvælge revisionsprojekter i kombination med en rotationsmodel. Vi laver ikke en egentlig værdiberegning, men sikrer at de udvalgte projekter er konsistente med vores strategi"*⁷⁸. CAE i virksomhed X 4 og virksomhed X 6 er dermed forholdsvis enige omkring

⁷⁷ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 6 - respondent Y 9, spørgsmål 15

⁷⁸ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 4 - respondent Y 6, spørgsmål 15

tilgangen til konkretisering af værdien. De arbejder ud fra en betragtning om, at arbejde i henhold til en risikobaseret revisionsplan, vil være indirekte værdiskabende.

CAE i virksomhed X 3, er dog ikke på linje med de øvrige CAE i intern revisions afdelingerne, hvorfor vedkommende udtaler: *"Har rating skala, der deles med organisationen og som indarbejdes i value rapportering. Opfølgning på debriefingmøder⁷⁹".*

Udtalelsen fra CAE i virksomhed X 3 suppleres af en udtalelse fra Richard Chambers: *"Certainly, there are situations in which the cost of performing an audit might not be justified by the expected benefits of the audit, so a certain degree of value assessment should be performed before audits are added to the schedule. Value assessments during individual audits can help provide assurance that engagement teams are concentrating on value-added activities. But there are also situations in which a value assessment may be unnecessary or should be very brief. For example, in some countries, internal auditors in the banking industry may be required to review a certain percentage of loans to ensure compliance with regulations. There may be little point in evaluating the value of the loan review if it is required⁸⁰".* Udtalelsen fra Richard Chambers viser, at intern revision bør anvende, men også overveje anvendelsen af, værdivurdering af den enkelte opgave. Det er endvidere muligt at vurdere, at værdivurdering er et værktøj, som assistere intern revision med at formulere og fokusere på værdiskabelsen.

6.5 SIKRING AF VÆRDISKABELSE

Såfremt, at virksomhederne ønsker at arbejde konkret med værdiskabelse, vurderes det at der skal være tale om et dynamisk arbejde. Intern revision som arbejde, skal gøre en indsats, men organisationerne skal gøre en indsats for at sikre værdiskabelsen.

CAE i virksomhed X 1 udtaler: *"There is an agreed audit charter. Furthermore, there is a close dialogue with the Audit Committee to ensure that their expectations are met⁸¹".* Respondenten argumenter for, at det er nødvendigt at arbejde inden for de overordnede rammer for intern

⁷⁹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 3 - respondent Y 5, spørgsmål 15

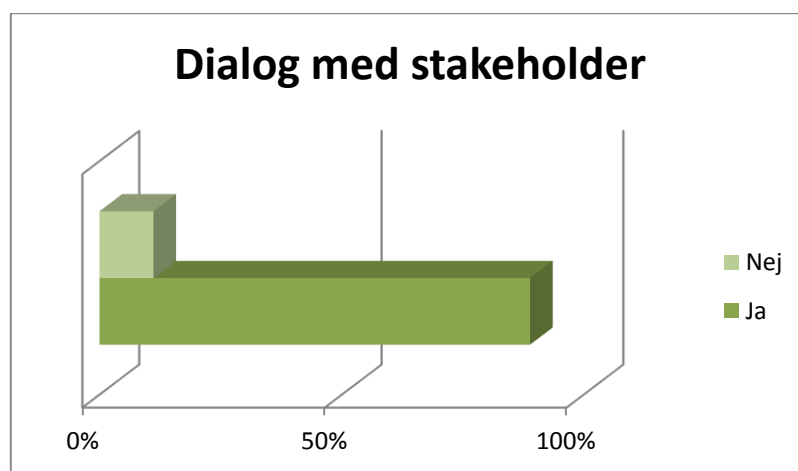
⁸⁰ Bilag 4, citat fra interview med Richard Chambers, spørgsmål 5

⁸¹ Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 1 - respondent Y 1, spørgsmål 2

revision. Denne udtalelse kan dog anfægtes - baseret på, hvem der godkender audit charter i virksomhed X 1. Det kan med rette vurderes, at såfremt sikring af værdiskabelse skal følge audit charter i en organisation, skal der være et link til godkendelsen fra organisationen.

Udtalelsen fra CAE i virksomhed X 5 viser dog ikke enighed omkring henvisning til audit charter for intern revision. CAE i virksomhed X 5 udtaler: *"Ved at have tæt kommunikation med formanden for komiteen og ved at deltage i kvartalsvise møder med hele komiteen, hvor vores kvartalsrapport bliver gennemgået og vi svarer på spørgsmål. Vi bliver evalueret årligt af revisionskomiteen. Charteret bliver årligt gennemgået og godkendt. Revisionsplanen bliver godkendt og status på opfyldelse bliver foretaget hvert kvartal. Ændringer til revisionsplanen skal godkendes af Formanden for revisionskomiteen"*⁸².

Nedenstående figur viser, at hovedparten af de forespurgte CAE's anvender dialog med stakeholder, som værende det primære værktøj til at sikre værdiskabelse.



Figur 27 Empirisk undersøgelse spørgsmål 2 til CAE

Udtalelserne fra CAE suppleres med følgende udtalelse fra Richard Chambers: *"Studies by The IIA show that most chief audit executives assess stakeholder needs, expectations and performance through surveys and regular, formal meetings with senior management and the audit committee. They also have ongoing, informal discussions with audit committee chairs. All this happens to increase our understanding of what our stakeholders think will add the most value. The extent to*

⁸² Bilag 1, citat fra interview med virksomhed X 5 - respondent Y 7, spørgsmål 2

which we add value also can be determined by comparing the services we provide with what our stakeholders say they want⁸³".

Ud fra udtalelserne fra CAE og fra Richard Chambers, er det muligt at vurdere, at den dynamiske dialog med den primære stakeholder, er essentielt for at sikre værdiskabelsen.

6.6 DELKONKLUSION

Jævnfør problemformuleringen i afsnit 1.1, er underspørgsmålet opstillet således:

- *Hvordan opbygges en intern revisionsafdeling for at sikre levering af værdiskabende aktiviteter?*

Baseret på underspørgsmålet og behandlingen i ovennævnte afsnit, kan følgende sammenfattes:

Det er muligt at sammenfatte, at der er fire forskellige typer af interne revisorer: *assurance provider*, *problem solver*, *insight generator* og *trusted advisor*. Det er vurderet, at intern revision bør stræbe efter rollen som værende *trusted advisor*. Der er i denne henseende udarbejdet en formel, som indeholder en række variabler, hvor der er en sammenhæng til de etiske principper for udførelsen af intern revision.

Deltagerne i den empiriske undersøgelse har forholdt sig til, hvad den værdiskabende opgave er. Det kan udledes, at opgaven skal indeholde et element af 1) fokus på risiko, 2) omkostningseffektivisering, 3) stakeholder management, 4) teknologi, herunder IT samt 5) service kultur.

Det er også muligt at udlede, at brugen af værdivurdering, i forbindelse med udførelse af opgaven, ikke er udbredt. Der er kun én virksomhed fra den empiriske undersøgelse, som anvender værdivurdering ved udførelse af opgaven. Virksomheden møder opbakning fra Richard Chambers, som dog understreger, at værdivurderingen nødvendigvis ikke er en nødvendighed, men et hjælpende værktøj til intern revision.

⁸³ Bilag 4, citat fra interview med Richard Chambers, spørgsmål 4

Det er afsluttende muligt at tydeliggøre, at dialogen med den primære stakeholder, er en vigtig metode til at sikre værdiskabelsen i organisationerne. Intern revision tilstræber endvidere at udføre opgaver, som er i forlængelse af charter for intern revision.

7. KRITIK AF DET EMPIRISKE GRUNDLAG

Dette kapitel har til hensigt at klarlægge, hvorfor det empiriske grundlag har sine relevans i forhold til problemstillingen.

7.1 INDLEDNING OG FORMÅL

Kandidatafhandlingen indeholder et større empiriske grundlag, hvorfor det er relevant og nødvendigt at behandle berettigelsen af det empiriske grundlag.

7.2 UDVALG AF INTERN REVISIONSAFDELINGER

I forbindelse med planlægning af kandidatafhandlingen, har der været dialog med en lang række virksomheder. Jeg har tiltænkt at inddrage så mange interne revisionsafdelinger fra den ikke-finansielle sektor som muligt. Der har været dialog med over tyve forskellige interne revisionsafdelinger, hvoraf der er ni deltagende virksomheder i den empiriske undersøgelse.

Afdelingerne er fordelt geografisk i Danmark og repræsenterer en række forskellige industrier. Bredden og dybden af intern revision i den ikke-finansielle sektor sætter sine begrænsninger herfor. Der er, som tidligere nævnt, endvidere en lang række af større danske virksomheder, som ikke har implementeret intern revision i deres three lines of defence.

Jeg vurderer dog, at det er muligt at anvende virksomhederne i den empiriske undersøgelse. Det skyldes primært, at værdiskabelsen er central for intern revision. Værdiskabelsen afhænger derimod ikke af en geografisk placering eller industri.

7.3 ADGANG TIL ORGANISATIONEN

Den empiriske undersøgelse indeholder besvarelser fra en række organisationer. Det har dog ikke været muligt at få adgang til ledelsen i en række af organisationerne. Jeg har modtaget forskellige

forklaringer herfor, blandt andet travlhed hos ledelsen og at organisationen tidligere har forsøgt sig med at måle værdien af intern revision.

Den manglende adgang kan tolkes på flere forskellige måder. Jeg er dog af den opfattelse, at intern revision nødvendigvis ikke ønsker at have reel viden omkring deres egen værdiskabelse. Jeg begrundet min vurdering i den empiriske undersøgelse, hvor det viser sig, at metoderne til måling af værdi er dialog baserede og ikke nødvendigvis kvantificerede. Jeg kan se ud af besvarelserne, at intern revision generelt måles højere i deres tilfredshed af værdiskabelse end ledelsen i de deltagende organisationer. Det kan være en udtryk for manglende selverkendelse. Endvidere viser den empiriske undersøgelse også, at der er megen dialog med den primære stakeholder og den sekundære stakeholder, som forestår verbalt. Der er ikke mange virksomheder, som anvender ratingskemaer til stakeholderne, hvilket kan være en udtryk for, at intern revision ikke ønsker kvantificerede tilbagemeldinger fra stakeholderne. Det er dermed ikke sagt, at intern revision skal anvende ratingskemaer til at måle deres indsats, men vil være brugbart med kvantificeret historisk data til at måle udviklingen over tid.

IIA Global udarbejder årligt deres GAIN undersøgelse, hvor det også "kun" er intern revision, som deltager og ikke stakeholderne. PwC udarbejder ligeledes en årlig undersøgelse, hvor det ligeledes også kun er interne revisionsafdelinger, som deltager. Deres undersøgelser dokumenterer, at det kan være svært at få organisationerne i tale, hvilket kan virke overraskende, taget opbygningen af intern revision i betragtning. Det er frivilligt om organisationerne ønsker en afdeling for intern revision, hvor det vil være relevant af måle og sammenligne den skabte værdi, både over tid og mod andre interne revisionsafdelinger. Det må dog antages, at organisationerne foretager en kvantitativ værdimåling af intern revision, internt i organisationen. Det giver ingen mening at bibeholde funktionen, såfremt intern revision ikke efterlever missionen.

Såfremt der er fortaget en sammenligning mellem udsagn fra ledelsen og intern revision, er sammenligningsgrundlaget udelukkende virksomheder, hvor både ledelsen og intern revision deltager. Dette er valgt for at sikre, at der er en retvisende sammenligningsgrundlag. Det medfører også, at der er forkastet en række besvarelser i den enkelte situation.

Jeg vurderer at besvarelsene fra organisationerne har sin berettigelse i kandidatafhandlingen, selvom det ikke er alle organisationer som har givet adgang til ledelsens udtalelser. Vurderingen skyldes primært, at det ikke vil give mening af behandle værdiskabelse udført af intern revision med en empiriske undersøgelse, som udelukkende består af besvarelser fra intern revision. Det vil ikke give en tilpas dybe til at område vil være interessant.

7.4 RESPONDENTER

Respondenterne er som udgangspunkt positive i deres besvarelser. Tidligere studier, foretaget af IIA og PwC, viser også at intern revision er positive omkring deres egen rolle. Jeg havde også forventet, at respondenterne fra intern revision vil være positive i deres besvarelser.

Det har end ikke være muligt at inddrage de primære stakeholder til intern revision, bestyrelsen. Afsnit 3.3 redegør for, at bestyrelsen er den primære stakeholder og udtalelser fra bestyrelsen er dermed førstehåndsbeviser. Kapitlet redegør dog også for, at ledelsen er den sekundære stakeholder. Udtalelser fra ledelsen er dermed andenhåndsbeviser. Spørgsmålet er dermed, hvorfor jeg har valgt at inddrage besvarelsene fra ledelsen? For det første vil det ikke give mening at analysere værdiskabelse, baseret fra intern revisions synsvinkel. Derudover, så vurderer jeg, at holdninger fra ledelsen og bestyrelsen tilnærmelsesvis er strømlignet. Såfremt der skulle opstå uenighed mellem ledelsen og bestyrelsen, omkring eksistensen af intern revision, så vurderer jeg ikke, at det nødvendigvis ikke er det spørgsmål som skal ødelægge forholdet mellem ledelsen og bestyrelsen. Såfremt intern revision ikke efterlever sin mission, vil bestyrelsen være tilpas objektiv til at drage en konklusion. Det er naturligvis en udfordring for kandidatafhandlingen at det ikke har været muligt at inddrage førstehåndsbeviser. Afsnit 3.3 redegør for hvem der er den primære stakeholder samt hvem som intern revision har den daglige dialog med. Intern revision har en daglige dialog med ledelsen, hvorfor ledelsens holdning er relevant for kandidatafhandlingen.

7.5 SPØRGSMÅL

Respondenterne, fra intern revision og organisationerne, har forholdt sig til både faktuelle, holdnings- og fremtidsrettede spørgsmål. Spørgsmålene har været en blanding af lukkede og åbne

spørgsmål, men primært åbne spørgsmål. Jeg har haft en dialog med respondenterne efter besvarelsen af spørgsmålene. Det har ikke været muligt at udarbejde specifikke spørgsmål til den enkelte respondent, som tager højde for karakteristika i den enkelte organisation. Det er vurderet, at det er vigtigt at anvende ens spørgsmål for at kunne lave et bedre analysegrundlag. Kandidatafhandlingen har ikke haft til hensigt at bearbejde værdiskabelsen i én organisation.

Richard Chambers rolle i kandidatafhandlingen, er en understøttende rolle i forhold til besvarelsene fra respondenterne. Spørgsmålene er primært holdningsspørgsmål, hvor det er tiltænkt at anvende hans erfaring i besvarelsen. Richard Chambers kommer med en række "*politisk korrekte svar*" uden overraskelser. De teoretiske korrekte svar giver dog et indblik i, hvordan intern revision har udviklet sig i USA, hvor Richard Chambers har sin erfaring. Kandidatafhandlingen argumenterer også for, at intern revision i Danmark fortsat har udviklingsmuligheder sammenholdt med USA, hvorfor besvarelsene fra Richard Chambers har sin berettelse i kandidatafhandlingen.

7.6 DELKONKLUSION

Jeg har forholdt mig kritisk til den udarbejdede empiriske undersøgelse. Der er foretaget en vurdering af udvalg af interne revisionsafdelinger, adgang til organisationen, respondenter og spørgsmål, som er rettet til respondenterne. Der er udvalgt ni interne revisionsafdelinger, hvor der har været dialog med over dobbelt så mange interne revisionsafdelinger. Det er dog muligt at konkludere, at de udvalgte afdelinger har sin berettigelse i kandidatafhandlingen. Det skyldes primært, at værdiskabelsen er central for intern revision. Værdiskabelsen afhænger derimod ikke af en geografisk placering eller industri.

Jeg vurderer at besvarelsene fra organisationerne har sin berettigelse i kandidatafhandlingen, selvom det ikke er alle organisationer, der har givet adgang til ledelsens udtalelser. Vurderingen skyldes primært, at det ikke vil give mening af behandle værdiskabelse udført af intern revision, som udelukkende består af besvarelses fra intern revision.

8. KONKLUSION

På baggrund af det behandlede materiale, er det nu muligt at foretage en sammenfatning og konkludere på de observeringer, der er foretaget i forbindelse med opgaven.

Identifikation

Det kan konkluderes på baggrund af kapitel to, at intern revision er defineret som værende en uafhængig værdiskabende enhed, som er ansat af og referer til bestyrelsen. Den empiriske analyse viser, at hovedparten af de forespurgte afdelinger, for intern revision, referer til bestyrelsen.

Det kan udledes, at three lines of defence bidrager til, at intern revision kan opfylde sin uafhængighed. Den empiriske analyse indikerer tilfredshed med anvendelse og betydning af three lines of defence, og dermed uafhængigheden.

Intern revision skal efterleve de grundlæggende etiske principper, som er grundstenene for funktionen. Den empiriske analyse viser, at det fungerer efter hensigten med de grundlæggende principper, hvor organisationerne tydeligt mærker, at der er tale om "bestyrelsens mand".

Kapitel tre konkluderer, at værdiskabelse er et centralt element i definitionen af intern revision. Værdiskabelse er defineret som tilvejebringelse af værdi ved at forbedre mulighederne for at opnå organisatoriske mål, identificere operationel forbedring, og/eller mindske risikoen for eksponering gennem både sikkerhed og rådgivning.

Det kan udledes, at bestyrelsen er den primære stakeholder for arbejdet, udført i intern revision, hvor direktionen er den sekundære stakeholder. Intern revision er et organ, indarbejdet af bestyrelsen, som assisterer bestyrelsen med udbedring af informationskløften i agent-principal teorien.

Det er muligt at konkludere, at intern revision skal indarbejde key performance indicators til brug for måling af værdiskabelsen. Den primære stakeholder skal have en forventning til key

performance indicators, hvor det også er muligt at foretage sammenligning mod rapporterne fra Global Audit Informations Network. Målingen af værdien kan med fordel måles på tre kategorier: *anvendelse af tid, måling af kvalitet og egenskaber i intern revision*. Den empiriske undersøgelse konkluderer, at der er en betydelig forskel mellem de deltagende intern revisionsafdelinger fordelt på de tre kategorier. Det er dog muligt at konkludere, at virksomhed X 1 er blandt de øverste placerede afdelinger i kategorierne.

Behandling og sammenfatning af analyse

Kapitel fire konkluderer, at der ikke er nogen nem metode til at opbygge den værdiskabende interne revisionsafdeling. Det er endvidere muligt at konkludere, at der skal være en sammenhæng mellem charter, kompleksitet i organisationen og kvalifikationer i intern revision. Såfremt intern revision ikke besidder de nødvendige ressourcer til udførsel af opgaven, er det essentielt, at der anvendes in-sourcing af ressourcer. Det er dermed ikke ressourcerne i intern revision, som definerer opgaverne, men udelukkende risici i organisationen.

Det er muligt at konkludere, at såfremt intern revision skal have mulighed for at tilføre værdi til organisationen, er det essentielt, at der er en konkret arbejdsstruktur. Det gør sig gældende for både det overordnede niveau i intern revision, og på projektniveau ved udførsel af opgaven.

Det kan endvidere udledes, at intern revisions arbejde overordnet er inddelt i følgende fire faser: *planlægning, udførsel, rapportering og opfølgning*. Den enkelte opgave er endvidere inddelt i tilsvarende faser, hvor også kvalitetssikring udgør en del af faserne. Det er essentielt, at intern revision anvender ressourcer i forbindelse med planlægningen, både ved revisionsplanen og den enkelte opgave. Den empiriske analyse viser, at ledelsen i organisationerne opfatter, at der ikke er en nær tilknytning mellem organisationens strategi og det udførte arbejde af intern revision. Det indikerer, at intern revision har behov for at tydeliggøre deres arbejde i organisationerne.

Planlægningsfasen, overordnet i den interne revision og på projektniveau ved udførslen af opgaven, er en fundamental fase, hvor intern revision for første gang stifter bekendtskab med værdiskabelse. Det kan sammenfattes, at intern revision ikke kan udføre arbejdet tilstrækkeligt, såfremt der er tale om en mangelfuld planlægning. Det er endvidere muligt at konkludere, at

intern revision arbejder mere i dybden med opgaverne i modsætning til eksterne revision. Organisationerne i den empiriske undersøgelse udtrykker, at de finder det dybdegående arbejde mere værdiskabende end overordnet finansiel arbejde, hvor de finansielle rapporter er det overordnede mål. Intern revision skal anvende observation i deres rapportering. Organisationen finder opfølgning på observationer som værende værdiskabende.

Kapitel fem tager udgangspunkt i den empiriske undersøgelse, hvor kapitlet har til hensigt at analysere organisationens syn på det skabte værdi. Den empiriske undersøgelse udleder, at intern revision anser værdiskabelsen af det udførte arbejde som værende højere end organisationen gør. Den empiriske undersøgelse fortæller endvidere, at organisationerne anser intern revisions stræben efter værdiskabelse, som værende mere end blot ord, for at være tilfredsstillende. Der er dog en betydelig andel, som har en neutral holdning. Det er muligt at konkludere, at organisationen finder det værdiskabende, når intern revision anvender observation og opfølgning heraf, samt udfører opgaver som er knyttet til organisationens strategi. Organisationen anser det endvidere som værende essentielt, at der er en dialog mellem intern revision og organisationen ved definering af revisionsplanen. Det er endvidere muligt at sammenfatte, at intern revision vægter betydningen af værdiskabelse højere end organisationen. Der er en tydelig forskel i vægtning af betydning, hvilket vurderes som være en profileringsudfordring for intern revision. Intern revision og organisationen er dog på samme niveau, når det handler om opfattelse af værdien ved anvendelse af observationer. Det er dermed muligt at konkludere, at det er værdiskabende at anvende observationer.

Vurdering

Med udgangspunkt i behandlingen i kapitel seks, er det muligt at konkludere, at der er fire forskellige typer af interne revisorer: *assurance provider*, *problem solver*, *insight generator* og *trusted advisor*. Det er vurderet, at intern revision bør stræbe efter rollen som værende *trusted advisor*. Der er i denne henseende udarbejdet en formel, som indeholder en række variabler, hvor der er en sammenhæng til de etiske principper for udførelsen af intern revision.

Deltagerne i den empiriske undersøgelse har forholdt sig til, hvad den værdiskabende opgave er. Det kan udledes, at opgaven skal indeholde et element af 1) fokus på risiko, 2)

omkostningseffektivisering, 3) stakeholder management, 4) teknologi, herunder IT samt 5) service kultur.

Det er også muligt at konkludere, at brugen af værdivurdering, i forbindelse med udførsel af opgaven, ikke er udbredt. Der er kun én virksomhed fra den empiriske undersøgelse, som anvender værdivurdering ved udførsel af opgaven. Virksomheden møder opbakning fra Richard Chambers, som dog understreger, at værdivurderingen nødvendigvis ikke er en nødvendighed, men et hjælpende værktøj til intern revision.

Det er afsluttende muligt at konkludere, at dialogen med den primære stakeholder, er en vigtig metode til at sikre værdiskabelsen i organisationerne. Intern revision tilstræber endvidere at udføre opgaver, som er i forlængelse af charter for intern revision.

9. PERSPEKTIVERING

Betydning og relevans

Jeg har valgt at bearbejde intern revisions værdiskabelse, da det er en området som tidligere kun er begrænset bearbejdet. Der er udarbejdet talrige målinger af indflydelsen og værdien, men målingerne er ofte kun set fra intern revisions side: State of the Audit af PwC, GAIN af IIA osv. Jeg mener ikke, at det giver relevans og dybde at analysere et forhold, hvor det kun er set fra den ene side. Jeg mener derfor, at kandidatafhandlingens emnefelt har en høj betydning og er yderst relevant.

Større faglig sammenhæng

Jeg argumentere for i min kandidatafhandling, at intern revision er en værdiskabende funktion, om end der fortsat er mulighed for præcisering i organisationerne. Der er en lang række af Danmarks største virksomheder, som endnu ikke har en intern revisionsfunktion. Kandidatafhandlingen er relevant i forhold til udviklingen og udbredelsen af intern revision som funktion. Såfremt bestyrelsen ønsker besparelser i budgetterne, så er det nok ikke oprettelse af en intern revision, som er første på dagsordenen. Bestyrelsen skal have en indsigt i fordelene ved oprettelse af en intern revision.

Fremtidige undersøgelse i forhold til emnet

Der er fortsat rum for debat omkring intern revisions værdiskabelsen. Hvis det skal lykkes at hæve debatten til en højere niveau, så skal man have bestyrelsen inddraget i diskussionerne. Det kan være svært at trænge ind til bestyrelsen i forbindelse med en undersøgelse som der er foretaget ved denne kandidatafhandlingen. Det kan være en hjælp, at CAE's assistere med at komme tæt på bestyrelsen.

10.KILDELISTE

Bøger

- Internal Auditing: Assurance and Consulting Services, Second Edition, IIA, 2009
- The Trusted Advisor, First edition, Touchstone, 2000

Love og standarder

- IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), oktober 2012
- International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 610

Publikationer og artikler

IIA

- Global Audit Information Network (GAIN) Benchmark Study, covers Fiscal year-ends from 31.12.2013 through 30.11.2014
- 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors, by Richard Chambers and Paul McDonald, 2013
- Insight: Delivering value to stakeholders, Patty Miller og Tara Smith, 2011
- IPPF Practice guide, Measuring internal audit effectiveness and efficiency, December 2010
- The IIA's Global Internal Audit Survey, Measuring Internal Auditing's value, Jing-Feng Chen og Wan-Ying Lin, 2011
- The value of quality assurance and improvement programs, A Global Perspective, 2014
- IIA Position Paper: The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control, Januar 2013

PwC

- 2014 State of the internal audit
- 2013 State of the internal audit profession study, Reaching greater heights: Are you prepared for the journey?,

KPMG

- The case for sourcing internal audit, 2009
- The Three Lines of Defence, 2009

Øvrige

- The jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for Professionalization - The Danish Case, Marika Arena og Kim K. Jeppesen, 2009
- Thomson Reuters Accelus, State of Internal Audit Survey 2014 – Adapting to complex challenges, Michael Cowan, Helen Camfield, Stacey English og Susannah Hammond, 2014
- Thomson Reuters Accelus, Internal Audit - Driving for success, navigating the basics of internal audit - part 1, oktober 2014
- Ledetråde til design og brug af spørgeskemaer, Geert A. Nielsen og Karen Schmedes, 2009
- A McKinsey perspective on value creation and synergies, Mckinsey & Company, Juni 2010

Hjemmesider

www.theiia.org

www.iaa.dk

www.pwc.dk

www.mckinsey.com

11.BILAG

11.1 BILAG 1 - INTERVIEW MED INTERN REVISION

Nummer	Spørgsmål
1.	Intern revision defineres som en værdiskabende enhed i henhold til IIA standarderne. Hvordan sikre du at I skaber værdi for organisationen?
2.	Intern revision har sin mandat baseret på et ønske og en forventning fra revisions komiteen. Hvordan sikre du at I lever op til ønske og forventninger fra revisions komiteen?
3.	I henhold til IIA standarderne, så er det et krav at medarbejderne i intern revision skal have den rette uddannelse for at kunne skabe værdi til organisationen. Hvilke typer uddannelse finder du relevant for intern revision?
4.	Organisationen har en strategisk målsætning for fremtiden. Er det en overvejelse som I anvender i forbindelse med identificering af opgaver?
5.	Intern revision arbejder dybdegående med opgaverne, for at sikre den ønskede værdiskabelse. Hvordan oplever du, at organisationen tager imod jeres opgaver?
6.	Intern revision har traditionelt haft fokus på assurance af interne kontroller og IT sikkerhed. Hvilke nye områder ser du en rolle for intern revision i forbindelse med værdiskabelse? Det kan være cyber crime, etisk revision, cost of resources, risk management etc.
7.	Intern revision bør udarbejde en rapport omhandlende findings. Hvordan oplever du værdiskabelse i anvendelse af findings?
8.	Såfremt der anvendes findings ved rapportering, bør intern revision eventuelt undlade at lave opfølgning og der imod fortsætte arbejdet mod nye områder?
9.	Hvis der er tale om en opgave, hvor både intern og ekstern revision kan udføre opgaven - hvordan sikre du dig så at organisationen oplever en øget værdiskabelse ved valget af intern revision frem for den ekstern revision?
10.	Intern revision skal fungere som third line of defence i organisationen. Hvordan oplever du værdiskabelsen i at være third line of defence?
11.	Det kan være vanskeligt at måle værdiskabelse. Hvordan måler du/I værdiskabelse af jeres arbejde?
12.	Værdiskabelse kan være svært at definere som et begreb. Hvordan sikre du, at den ønskede værdiskabelse er mere end blot ord?
13.	Hvordan oplever du værdiskabelsen af jeres udførte arbejde?
14.	En af de grundlæggende forskelle mellem intern og ekstern revision er at intern revision arbejder dybere i forretningen end ekstern revision. Hvordan oplever du værdiskabelsen i arbejdet, når intern revision arbejder dybere ind i tingene?
15.	I forbindelse med jeres planlægning, så er det oplagt at lave en value rating på den enkelte opgave. Hvilke elementer inddrager I i jeres value rating? Såfremt der udarbejdes en value rating, deles denne med organisationen i forbindelse med planlægning af opgaven?
16.	Konsulenthus PwC har udarbejdet nedenstående model. Modellen omhandler otte områder, som intern revision arbejder med. Hvilke områder ser du som centrale for værdiskabelsen i dit arbejde?

Respondent skal tage stilling til 1) vurdering af opfyldelse af det enkelte spørgsmål, 2) vægtning af betydningen af det enkelte spørgsmål. Spørgsmålene besvares fra 1-5, hvor der er følgende forklaring på tallene:

1. Bestemt ikke tilfredsstillende
2. Ikke tilfredsstillende
3. Hverken tilfredsstillende eller ikke tilfredsstillende
4. Tilfredsstillende
5. Meget tilfredsstillende

Virksomhed X 1 - Respondent Y 1

Spørgsmål 1: *We focus on audit engagements that are of importance to the Board of Directors, Audit Committee and the Senior Management. We bring structural observations and recommendations to the table to strengthen the control environment.*

Assessment of performance	5	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 2: *There is an agreed audit charter. Furthermore, there is a close dialogue with the Audit Committee to ensure that their expectations are met.*

Assessment of performance	5	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 3: *We bring in people from the auditing profession and from the business. Staff from the auditing profession brings technical skills. Staff from the business brings business insight. CIA certification is very relevant. Having a strong education background in either finance/accounting, IT or legal is value adding.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 4: *We perform investment/divestment audits which are aligned to the long term goals. We also perform risk based audits covering areas of strategic importance.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 5: *We focus on areas that are high in risk profiling. We also focus on ensuring high quality reports are issued. This ensures a high stakeholder engagement and value addition. After each audit, we issue a questionnaire to capture feedback from the auditees.*

Assessment of performance	5	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 6: *Regulatory Compliance Audits, Information Security Audits, Enterprise Risk Management, Audits on areas of emerging risks*

Assessment of performance	3	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 7: *It is important to focus on structural and significant observations in the audit report to keep the focus at the right level of granularity*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 8: *It is important that issues get addressed. There should be consequences for not actioning on Internal Audit findings. If Internal Audit doesn't follow up on the findings, the organisations may lose traction on implementing the improvements.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *By having transparency over demarcation and overlap of tasks. It will be impossible to eliminate overlaps, but they need to be managed well. The roles of internal audit and external audit should be well communicated.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 10: *Value is added by giving independent and objective assurance to the Board and Audit Committee.*

Assessment of performance	5	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 11: *Through significant and structural findings as a % of overall findings. Auditee feedback on quality and satisfaction.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 12: *Overdue audit findings are an indication of value creation. If the auditees find recommendations value adding, they will work towards implementing them within agreed deadlines.*

Assessment of performance	3	Rating of importance	3
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 13: *When Internal Audit delivers value, Internal Audit is invited to perform reviews in areas of importance by the management. As the Board and Audit Committee can see the value addition, Internal Audit is requested to provide assurance in broader and more strategic areas.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 14: *Internal Audit recommendations are made with a stronger understanding of the business and the operations.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 15: *Don't see the relevance or value addition of doing so.*

Assessment of performance	1	Rating of importance	1
---------------------------	---	----------------------	---

Spørgsmål 16: *The most important areas are Risk Focus, Quality and Innovation and Stakeholder Management. Other aspects also play a role, but to a lesser extent*

Assessment of performance	4	Rating of importance	4
---------------------------	---	----------------------	---

Virksomhed X 2 - Respondent Y 2

Spørgsmål 1: *Samarbejde med alle ledelsesniveauer i virksomheden, både på planlægnings-, udførelses- og rapporteringstidspunkter, stor vægt på benchmarking, stor vægt på deling af best practice. Endvidere anvendes dataanalyse-værktøjer som meget direkte værdiskabende aktiviteter,*

idet der søges efter "out-liers" i data, som er af stor interesse for organisationen (dobbelbetalinger, manglende faktureringer, manglende momsafkløftning, etc.).

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Faste møder med Audit Committee, drøftelse af planlægning – herunder gennemgang af identificerede risici – og rapporteringer. Involvering af erfaringer fra andre intern revisions-funktioner og input fra eksterne revisorer og andre peers, for at sikre best-in-class arbejde.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: IIA-certificering, fortløbende opdatering, samt uddannelse i (virksomheds)specifikke systemer (SAP, ACL, etc.)

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: Ja, både kortsigtede og langsigtede planer for virksomheden indgår i vores planlægningsarbejde.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: Der er stor interesse for afrapporteringer fra Intern Revision, fordi det opleves at vi arbejder kvalitetsmæssigt højt og konsistent, så vores arbejde (herunder benchmarking-arbejde) kan anvendes ret direkte af organisationen.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: Jeg ser en langt mere proaktiv rolle for IA fremadrettet, hvor man mere eller mindre direkte engagerer sig i risikominimerende tiltag, fx omkring cyber crime, større projekter (Segregation of Duties, SOX implementering, etc.), revision af kultur/etisk revision, mv.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: Jeg ser en fortsat værdi i findings rapporter – forretningen oplever intern revision som en stor hjælp i den løbende sikring af, at kontroller og forretningsgange fungerer som forudsat og forventet. Denne kerneopgave vil fortsætte fremadrettet; fokus vil dog i endnu højere grad være på processer og forretningsgange, og i mindre grad på finansiel compliance.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: Det giver fortsat værdi at IA deltager i opfølgningen, så denne får samme betydning og fokus som den initiale revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: Jeg ser i høj grad øget værdi ved IA's løsning af sådanne opgaver: det sikrer forudgående kendskab til virksomhedens forhold, hvilket opleves værdifuldt af forretningen. Efterfølgende sikres det tillige, at information og viden aflejres i virksomheden.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: Forretningen ser fortsat værdi i at have et uafhængigt organ som IA til at udføre (dele af) kontrolopgaven – her som third LoD. Denne rolle er fortsat unik for IA, og bidrager med

stor værdi. Samtidig sikres det, at alle aspekter – som IA kender til, qua det udførte arbejde for forretningen – inddrages i arbejdet. Dette er vanskeligt for andre koncernfunktioner.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: Løbende møder (om end uden formel rating) med alle dele af organisationen. Løbende tracking af antallet af findings, herunder nye, lukkede, genåbnede mv. Direkte økonomisk værdiskabelse via data analytics projekter, herunder søgning efter dobbeltbetalinger, manglende momsafkløftning mv.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: Så vidt muligt kobles findings altid sammen med direkte målbare risici (manglende indtægter, for høje omkostninger, forkerte regnskaber, etc.), for at påvise værdi. Direkte økonomisk værdiskabelse via data analytics projekter, herunder søgning efter dobbeltbetalinger, manglende momsafkløftning mv.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: Den oplevede værdi fra IA, samt fra de tilbagemeldinger, der fås fra forretningen er positive – både i form af direkte oplevet økonomisk værdiskabelse, samt i form af tilfredshed med den rolle, som IA kan spille for forretningen.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: Detaljeringsgraden af findings er markant bedre fra IA end fra ekstern revision – alle aspekter inddrages, og reelle vanskeligheder i remediation processen kan forstås og drøftes på forhånd.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: Der anvendes ikke value rating på den enkelte opgave (eller, i givet fald, skal begrebet value rating uddybes).

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: Størst oplevet værdi sker på områderne Business Alignment og Risk Focus, med Technology/Cost Effectiveness som "nummer to". Det er efter min opfattelse her, IA kan tilføre noget unikt til forretningen, og hvor man kan adskille sig fra ekstern revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 3 - respondent Y 5

Spørgsmål 1: I takt med opnåelse af forretningsforståelse (ny enhed) vil værdien stige.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Dialog

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Alle i IIA regi, S.R, cand.merc.aud, cand. jur, cand.fir, cand. øcon, ISACA etc.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: N/A			
Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 5: N/A			
Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
Spørgsmål 6: Jf. publikationer fra big 4 og IIA.			
Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 7: N/A			
Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
Spørgsmål 8: Ikke enig.			
Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
Spørgsmål 9: Dybden i opgaverne og forretningsforståelsen			
Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
Spørgsmål 10: N/A			
Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 11: Værdirapport - og værdibarometer			
Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
Spørgsmål 12: Spørgeskema, diskretionær vurdering, dialog og evaluering			
Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
Spørgsmål 13: N/A			
Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 14: N/A			
Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 15: Har rating skala, der deles med organisationen og som indarbejdes i valuerapporting. Opfølgning på debriefingmøder.			
Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
Spørgsmål 6: Alle forhold er meget vigtige.			
Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5

Virksomhed X 4 - respondent Y 6

Spørgsmål 1: Intern Revisions strategi og fokusområder er fastlagt ud fra virksomhedens kommercielle strategi i dialog med nøgleinteressenter, herunder direktion og revisionskomite.

Virksomheden er i gang med en stor strategisk transformation af den eksisterende forretning. I den forbindelse bidrager intern revision med at sikre, at basiskontrolmiljøet er på plads igennem transformationen. Samtidig fokuseres på operationel compliance i de største, mest komplekse og risikable kontrakter.

Vi har valgt primært at lave operationelle revisioner, da vi vurderer at dette bidrager mest til værdiskabelsen i virksomheden.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: *Vi drøfter løbende vores aktiviteter og fokusområder med revisionskomiteen og modtager her feedback og spørgsmål, som vi søger at implementere og afdække i vores løbende aktiviteter. Strategien, og ændringer til strategien, fremlægges for og drøftes i audit committee.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: *Vi har generelt behov for, at vores medarbejdere i intern revision besidder*

(1) Grundlæggende revisionsuddannelse, fx cand.merc.aud og erfaring fra ekstern revision eller intern revision i anden virksomhed

(2) Forståelse for virksomhed X 4's forretning

Vi rekrutterer ofte kandidater fra ekstern revision/intern revision eller internt i virksomhed X 4. Det betyder ofte, at de ikke fuldt ud besidder (1) og (2), hvorfor vi afdækker dette med intern træning. En række medarbejdere tager desuden CIA uddannelsen.

Jeg mener, at vi fuldt ud besidder kompetencer til at udføre vores nuværende revisionsplaner.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: *Ja, i høj grad. Se svar til spørgsmål 1.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: *Intern revision har løbende fået større styrke og anerkendelse i takt med, at strategien er udviklet og linket til den kommercielle strategi er blevet tydeligere. Vi oplever en stærkere anerkendelse i de øverste lag i organisationen, mens der fortsat skal arbejdes med de næste lag.*

Jeg mener, at en god implementering af intern revision i høj grad er en kulturel rejse for virksomheden. Vi er kommet langt, men vi er ikke i mål endnu.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *Vi oplever en stigende fokusering på compliance og risk management fra vores største kunder, hvorfor dette vil være et fokusområde også i fremtiden. For ISS handler det om at forstå og kontrollere kundernes risiko, fx vil information security være højt på agendaen i den finansielle sektor, hvorfor dette vil indgå i vores arbejde.*

Jeg mener også, at intern revision bør identificere muligheder for at styrke transparens og monitorering af interne kontroller ved hjælp af IT løsninger, hvor det giver mening.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *Vores forskellige rapporter indeholder findings fra vores revisioner. Værdiskabelsen afhænger af, om anbefalingerne adresserer disse findings i tilstrækkelig grad samt om disse implementeres som planlagt.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *Det er jeg ikke enig i. Anbefaling og opfølgning er et essentielt målepunkt for både intern revision som forretningen.*

Vurdering af opfyldelse	1	Vægtning af betydning	1
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *Vi laver generelt ikke revisioner, som er designet til at afdække aktiviteter, som normalt foretages af ekstern revision.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *Det afhænger af styrken af first og second line. Generelt mener jeg, at det er værdiskabende at have en uafhængig revision til at udfordre forretningen. Det er ofte nødvendigt med et andet perspektiv for at igangsætte nødvendige forandringsprocesser.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Vi måler primært på implementering og alder på anbefalinger. Derved får vi en indikation af vores impact. Vi forsøger ikke at kvantificere i kr.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *Jeg mener, at intern revision skal måles ud fra impact på organisationen. Dette kan i en vis grad kvantificeres ud fra implementering af anbefalinger, men det handler i lige så høj grad om at være i dialog med stakeholders (ledelse, kolleger, revisionskomite, bestyrelse, ekstern revision) og sikre at kulturen bevæger sig i en retning, hvor risikostyring balanceres op imod finansielle resultater.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *Jeg mærker det primært ud fra dialog med stakeholders og stigende intern efterspørgsel efter vores services, herunder en anerkendelse af den kommercielle værdi af assurance services.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Det er i min optik klart mere værdiskabende. Naturligvis skal der være fokus på sikring af finansiell rapportering, men med en operationel tilgang kommer intern revision langt tættere på værdiskabelsen, i ISS's tilfælde på kontraktniveau.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: *Vi har en risikomodel, som vi bruger til at udvælge revisionsprojekter i kombination med en rotationsmodel. Vi laver ikke en egentlig værdiberegning, men sikrer at de udvalgte projekter er konsistente med vores strategi.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	2
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: *Vi arbejder i varierende grader med alle dele af modellen. Skal jeg fremhæve 3, ville det være Business Alignment, Risk Focus, Quality and Innovation.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 5 - Respondent Y 7

Spørgsmål 1: Ved at have en grundig risikovurdering og dermed sikre, at vi besøger de rigtige datterselskaber i vores revisionsplan samt sikre efterlevelse af vores Charter. Revisionsplanen bliver evalueret af direktion og revisionskomiteen, som kan komme med ønsker til ændring (typisk bliver der tillagt audits). Ved at sikre, at vi har et tæt samarbejde med revisionskomiteen og er i stand til at opfylde deres ønsker og behov. Vi modtager feedback fra auditee efter hver audit så vi kan evaluere vores proces og indsats. Løbende benchmark mod andre intern revisionsfunktioner primært i X-industrien for at sikre, at vi løbende følger med udviklingen indenfor intern revisionsfunktioner.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Ved at have tæt kommunikation med formanden for komiteen og ved at deltage i kvartalsvise møder med hele komiteen, hvor vores kvartalsrapport bliver gennemgået og vi svarer på spørgsmål. Vi bliver evalueret årligt af revisionskomiteen. Charteret bliver årligt gennemgået og godkendt. Revisionsplanen bliver godkendt og status på opfyldelse bliver foretaget hvert kvartal. Ændringer til revisionsplanen skal godkendes af Formanden for revisionskomiteen.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Cand.merc.aud, Cand.merc.MAC, CPA fra udlandet eller lignende, CISA, CISSP, Anden finans baggrund.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: Hvert år laver vi en opdatering af vores business plan og vurderer denne i forhold til virksomhedens strategiske mål og hvor vi som revisionsfunktion kan bidrage. Vi har hvert år nogle strategiske projekter til at gøre os endnu bedre og attraktive for organisationen. De strategiske målsætninger bliver vurderet også i forbindelse med risikovurderingen

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: Organisationen og revisions komiteen har generelt et positivt syn på vores arbejde og vores opgaver bliver taget godt imod. Vi er en veletableret funktion med godt ry i organisationen så vi bliver modtaget med den rette respekt og seriøsitet. Direktionen bruger os nogle gange til særlige opgaver, hvor de ønsker en verificering af proces eller et særligt fortroligt område.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: At overvåge og rapportere forretnings etiske risici og problemer baseret på analyse af "big data". At udføre sekundær assurance af compliance organisationens revisionsarbejde, vigtigt i en voksende organisation. IT assurance på business kritiske systemer

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: At udstede findings belyser forbedringsområder og/eller problemområder, som potentielt kan skade virksomheden. Baseret på udstedte findings udsteder vi trend rapporter baseret på forskellige kategorier af findings, så det kan hjælpe ledelsen til at være opmærksom på særlige trends og give inspiration til at ændre procedurer og politikker til at imødegå risici.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *Nej, den interne revisionsafdeling har brug for at følge op på de udstedte findings for at give ledelsen sikkerhed for, at interne revisorer med deres færdigheder og kompetencer har godkendt de korrigerende aktiviteter og at risikoen er reduceret. Hvis der ikke følges op på findings er der risiko for, at risici opstår igen uden at der foretaget korrekt imødegåelse af den identificerede risiko. Kvartalsvis rapporterer vi til Audit Committee om deadlines på findings er overskredet og om findings bliver løbende lukket.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *Vi har som intern revision et dybdegående kendskab til selskabets processer og systemer. Vi kan udbrede best practices og bruge vores viden fra forskellige steder i organisationen, som vi har fuld adgang til. Endvidere har vi oplevet at vi får flere informationer end ekstern revision gør – som gør at vi kan bruge disse informationer til at øge værdiskabelsen for kunden.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *Den interne revisionsafdeling spiller en meget vigtig rolle i at være third line of defense som en uafhængig funktion, som kan udfordre forretningen og identificere risici som måske er blevet ignoreret af den lokale ledelse og få bragt de rette problemer til direktionen og Audit Committees kendskab. Det er endvidere bedre at problemer bliver identificeret af intern revision end ekstern revision, så de hurtigere kan blive løst. Værdiskabelsen fungerer kun hvis intern revision bliver vurderet som uafhængige. Som third line of defence har intern revision stadig et bedre og dybere kendskab til forretningen end ekstern revision og kan på en mere direkte måde udfordre den lokale ledelse omkring problemstillinger.*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Vi måler Audit Committees og Global Finance Boards tilfredshed med vores arbejde i en årlig basis. Efter hver udført revision modtages der desuden feedback fra auditee. Vi måler værdiskabelse af vores specialopgaver fra ledelsen med en konsekvensanalyse og derved kan vi internt, kortlægge hvilken værdiskabelse vi har lavet.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *Ved at have en konstant kommunikation med vores vigtigste interessenter, gennem at være til stede på forskellige fora rundt omkring i organisationen, diskutere og kommunikere vores resultater, og hermed bidrage til udvikling af vores virksomhed. Herved vise organisation hvordan vi skaber værdi.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *Vi har den fornødne respekt i organisationen. Vi bliver vurderet som en uafhængig efterprøvningsenhed. Vi bliver betroet særlige undersøgelser af topledelsen. Vores folk er eftertragtet i organisationen*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: Vi kan øge værdiskabelsen for kunden gennem at udbrede best practices og bruge vores viden fra forskellige steder i organisationen. Vi forstår systemer og politikker i dybden og kan anvende disse målrettet i vores revision, så vi ved hvor "skoen" trykker.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: Både kvalitative og kvantitative input er inkluderet i vores risikovurdering proces, og direkte ind i planlægning af revisionen. Hver enhed får derefter en risikoscore og enhederne bliver klassificeret i low, medium eller high risk enheder. Dette bliver så kommunikeret til direktionen hvor vi præsenterer vores risiko vurdering og vi får feedback på dette. Audit Committee bliver selvfølgelig også præsenteret for vores risikovurdering. Der er en forståelse for i organisationen hvorfor nogle enheder bliver besøgt oftere end andre.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: Risk focus, stakeholder management, quality and innovation, technology, talent model, business alignment

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 6 - respondent Y 9

Spørgsmål 1: I forhold til værdiskabelse ser jeg dette som værende forskelligt afhængig af dels opgave/situation og niveau i organisationen. Opfattelsen af værdiskabelse kan være forskellig alt efter om det er i forhold til:

1. Bestyrelse/Revisionskomité
2. Koncernledelse/direktion
3. Chef (og medarbejdere) i den enhed eller proces, som den udførte revision har direkte berøring med

I forhold til Bestyrelse/Revisionskomité sikrer vi vores værdiskabelse gennem dels processen for fastlæggelse af den overordnede revisionsplan (og efterfølgende justeringer/opdateringer heraf) og vores kvartalsvise rapportering på det udførte arbejde. Gennem processen for fastlæggelse af revisionsplanen for det kommende år (og efterfølgende justeringer/opdateringer heraf) er der en aktiv dialog med Revisionskomitéen om risikobilledet for koncernen og de revisionsopgaver, som vi fra Intern Revision foreslå i relation hertil. I den dialog indgår såvel de risici, som virksomheden selv har identificeret gennem Enterprise Risk Management processen og dels de øvrige risici, som efter Intern Revisions vurdering også er relevante at have for øje. Værdiskabelsen ligger således i, at Intern Revision anvender sine ressourcer på de områder, som Revisionskomitéen også finder relevante, herunder den indbyrdes prioritering af forskellige punkter. Gennem den kvartalsvise afrapportering til Revisionskomitéen gives der et samlet overblik over dels identificerede forhold fra det forgangne kvartal, dels forskellige statistikoplysninger (trend rapportkonklusioner rullende 12 måneder, trend identificerede observationer (på kategori niveau) rullende 12 måneder, fordeling åbne og forfaldne observationer på enheder, status på væsentlige observationer, opfølgning på fremdrift i revisionsplan, forslag til ændringer/justeringer af revisionsplan, etc. kombineret med verbale kommentarer i forhold hertil). Derudover har koncernrevisionschefen periodiske møder med formanden for Revisionskomitéen, hvor relevante forhold drøftes efter behov.

I forhold til koncernledelse/direktion sikres værdiskabelsen dels gennem deres inddragelse i processen for fastlæggelse af den årlige revisionsplan, hvor vi har mulighed for at indarbejde deres input/kommentarer inden forslaget til revisionsplanen præsenteres for Revisionskomitéen. Dette sker reelt af to omgange – først individuelle møder med de enkelte medlemmer af koncernledelsen, hvor de kommer med deres input til risici mv indenfor deres ansvarsområde og eventuelle ønsker til revisionsopgaver og dernæst gennem en samlet præsentation af udkast til revisionsplan/-temaer baseret på hele planlægningsprocessen, hvor de igen har mulighed for at kommentere og foreslå ændringer inden planen præsenteres for Revisionskomitéen. Derudover afholdes der mindst kvartalsvist 1:1 møder med de enkelte medlemmer af koncernledelsen, hvor man har en mere direkte/uformel drøftelse af forhold af betydning for såvel de pågældendes ansvarsområder som forhold vedrørende revisionsplan og specifikke projekter. Gennem disse møder er det også muligt at få en aktiv dialog om eventuelle områder, hvor det enkelte koncernledelsesmedlem gerne ser ændringer i forhold til dialogen/interaktionen med Intern Revision samt områder, hvor de gerne ser Intern Revision foretage en gennemgang/vurdering. Herudover modtager de enkelte koncernledelsesmedlemmer revisionsrapporter vedrørende deres ansvarsområde i udkast for kommentering som del af vores afrapporteringsproces. Herved sikres, at fakta i rapporten er korrekte, og såfremt der er særlige forhold, som de ønsker at drøfte mere indgående, er der mulighed for at få dette afklaret inden den endelige revisionsrapport fremsendes. Denne dialog er medvirkende til at mindske risikoen for ”overraskelser”.

For de enheder/processer, som direkte berøres af revisionen, ligger værdiskabelsen mere i den direkte kontakt og forståelse for deres områder. Intern Revision kan ofte medvirke til at være ”katalysator” i forhold til kommunikation på tværs af enheder ligesom revisionsarbejdet medvirker til skabe et bedre grundlag for den interne styring og kontrol i enheden/processen.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Gennem aktiv dialog med Revisionskomitéen i forhold til såvel revisionsplan, budget som kvartalsrapportering.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Vurdering af den rette uddannelse (eller nærmere kompetencer) afhænger af opgavekataloget (i.e. hvilken type opgaver skal Intern Revision udføre), kompleksiteten af opgaver samt selve virksomheden/branchen. Relevante uddannelser/kompetencer kan derfor være et vidt begreb! Uddannelsen i sig selv er ikke det væsentligste for mig – det er mere erfaring og de kompetencer, der er opbygget i forbindelse hermed – om end det også er vigtigt med en vis ”grundbase”, som har det fornødne revisionstekniske fundament (e.g. gennem CIA certificeringen eller erfaring fra big four (uanset om man er HH, HD, HA eller CMA). Denne grundbase bør efter min vurdering udgøre mindst 50% af den samlede bemanding.

For forretningen er det min vurdering, at det værdiskabende i høj grad ligger i den forretningsmæssige forståelse og indsigt kombineret med en god forståelse af væsentlighed og risiko i forhold til de processer/kontroller, som vurderes. At man som revisor er i stand til at se eventuelle svagheder i et helhedsperspektiv, og ikke kun de ”individuelle” (specifikke) svagheder – e.g. at man ved vurdering af et forandringsprojekt kan tage stilling til såvel selve projektet som de omkringliggende forhold før/efter forandringsprojektets gennemførelse.

Ser jeg på udviklingen gennem de seneste år, så er det min opfattelse, at Intern Revisions opgaver er øget i kompleksitet – forstået på den måde, at det i højere grad er vurdering af styring/governance, risikostyring, procesdesign, grænseflader mellem enheder, strategiske

projekter mv som inkluderes i Intern Revisions opgavekatalog – og ikke så meget test af kontroller. Det stiller derved også andre krav til såvel uddannelsesmæssig baggrund som erfaringsniveau for at kunne håndtere sådanne opgaver.

Hos Intern Revision i virksomhed X 6 har hovedparten af medarbejderne en uddannelsesmæssig baggrund på kandidatniveau og +10 års erhvervserfaring.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: I høj grad – det indgår som et aktivt element i vores planlægningsproces i forhold til såvel den overordnede revisionsplan som i forhold til den indirekte indvirkning heraf på de enkelte revisionsopgaver

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: Jeg oplever at de reviderede enheder samt "sponsor" (sponsor = det koncernledelsesmedlem der er organisatorisk ansvarlig for det reviderede område) modtager vores opgaver og findings positivt. Vi arbejder kontinuerligt på at forbedre vores rapportering (art og indhold af findings) i forhold til at gøre dem så "nærværende" og værdiskabende for virksomheden som muligt. For at sikre, at der ikke er misforståelser i indholdet af vores findings afholdes afrapporteringsmøde med de reviderede inden rapportudkast fremsendes – herved sikres at facts er korrekte, ligesom det giver mulighed for at ændre "betoning" af formuleringer mv i rapportudkastet så det bedre modsvarer den revideredes forventning (skal ikke opfattes som om, at vi søger at "please" den reviderede og udelader væsentlige forhold da dette ikke er tilfældet).

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: Ud fra spørgsmålets indhold synes jeg ikke rigtigt, at man kan anvende skalaen i forhold til opfyldelse/betydning, da der spørges til, hvilke nye områder, som Intern Revision kan få en rolle i.

Hvilke områder, som Intern Revision eventuelt kan få en ny/større rolle i afhænger i meget høj grad af, hvorledes virksomheden i øvrigt arbejder med de forskellige områder (i.e. hvilke second line of defence funktioner der er etableret) og virksomhedens "ambitionsniveau" på de pågældende områder (hvilket hænger sammen med, hvor risikofyldte områderne er for den pågældende virksomhed).

Der hvor jeg forventer en mere "generel" udvikling indenfor industrisektoren er, at den interne revisionsfunktion måske ikke vil være en "ren" tredje forsvarslinje, men også påtage sig dele af opgaver, som ellers ligger ved anden forsvarslinje. Denne udvikling forventer jeg som følge af, at mange steder er stort fokus på at nedringe de administrative omkostninger i virksomhederne. Herudover vil intern revision gennem sit kendskab til, hvad der kendetegner god governance, risikostyring og intern kontrol, ofte kunne øge sin værdiskabelse gennem at tage et lidt større "ansvar", dog uden at man herved kompromitterer funktionens uafhængighed. Eksempler herpå kan være:

- Arbejdet med ISO-certificeringer (de "internal audits" som virksomheden selv skal udføre – dette er på sin vis en operationel kontrol, men som også kan udføres af intern revision så længe men i denne proces ikke skal tage beslutning om designændringer i processer og kontroller, men alene afrapporterer eventuelle svagheder),
- Vurderingen af den interne kontrol (vi har en intern kontrol funktion som udsender self-assessment questionnaires til alle legale enheder, analyserer resultaterne og tager på

valideringsbesøg – her vil intern revision godt kunne facilitere såvel udsendelsen af spørgeskemaer samt designet (hvilke spørgsmål) af spørgeskemaet, foretage analysen af svarene og udføre valideringsbesøgene så længe der ikke træffes beslutning om, hvilke kontroller der skal/bør implementeres, etc.)

- Dataanalyser som i design er en monitorerende kontrol af, om de interne kontroller fungerer såfremt det ikke er et permanent ansvar (i.e. den interne revisionsfunktioner designer dataanalysen og udfører analysen et antal måneder, hvorefter "kontrollen" overdrages til virksomheden)
- Facilitering af virksomhedens risikoanalyser - så længe den interne revision ikke tager aktiv del i hvad "risk response" skal være
- etc.

En sådan "bevægelse" mod at være 2,5 forsvarslinje stiller samtidig større krav til, at såvel revisionschefen som medarbejderne i den interne revisionsfunktion er meget bevidst om uafhængigheden og hvordan varetagelsen af dele af opgaver fra anden forsvarslinje kan opfattes i forhold til uafhængigheden – ikke et nyt krav i sig selv, men får bare større vigtighed i forhold til kommunikation af roller og ansvar i forbindelse med løsning af opgaver samt at man ikke gradvist får et reelt operationelt kontrolansvar.

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: Generelt synes jeg de findings som identificeres i forbindelse med revisionsarbejdet bliver vel modtaget i organisationen og anses som både korrekte og relevante. I forbindelse med afrapportering af findings udarbejdes i samarbejde med den reviderede en aftalt handlingsplan til reduktion af den identificerede risiko ligesom der aftales en deadline for, hvornår den aftalte handlingsplan skal være gennemført. Intern Revision har som sådan ikke nogen "beslutningsmagt" i forhold hertil, men vil selvsagt udfordre den reviderede enhed, såfremt den aftalte handlingsplan ikke er tilstrækkeligt tydelig eller såfremt implementeringsfristen anses som enten stærkt optimistisk eller pessimistisk.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: Ud fra spørgsmålet er det svært at anvende skalaen i forhold til opfyldelse/betydning. Jeg synes det er vigtigt, at der foretages en egentlig opfølgning på om de identificerede svagheder i forbindelse med de udførte revisioner reelt løses, da viden herom er et vigtigt element i den samlede vurdering af, om den interne styring og kontrol er tilstrækkelig eller ej. Såfremt der ikke foretages en struktureret opfølgning kan man ikke vide, om den identificerede risiko reelt reduceres til et niveau, som ledelsen kan acceptere eller ej.

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: I vores virksomhed er der i maj 2014 truffet beslutning om, at det alene er den eksterne revision, som er involveret i den regnskabsmæssige revision. Intern Revision har kompetencerne til at udføre flere af opgaverne, men bestyrelsen/revisionskomitéen har besluttet, at dette alene skal udføres af den eksterne revision.

Baseret på tidligere erfaringer, så oplever virksomheden den øgede værdiskabelse gennem anvendelsen af Intern Revision ved det større kendskab til virksomheden, som Intern Revision har samt i forhold til kontinuiteten i medarbejderstaben. Ved ekstern revision er der en langt højere

medarbejder rotation på revisionsopgaverne hvilket gør, at virksomheden ofte skal forklare det samme "igen og igen". Fordelen ved anvendelsen af ekstern revision er dog deres input i forhold til, hvorledes andre virksomheder griber tilsvarende problemstillinger an, hvilket kan anvendes som god inspiration.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: Værdiskabelsen i third line of defence oplever jeg som god – det der for virksomheden nogen gange kan være svært at forstå er forskellene mellem second og third line

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: Vi foretager ikke nogen struktureret måling af værdiskabelsen da dette ikke efterspørges af hverken organisationen eller bestyrelse/revisionskomité. Vurderingen baseres i stedet på de 1:1 som Intern Revision har med de enkelte medlemmer af koncernledelsen samt i den løbende dialog med bestyrelse og revisionskomité. Besvarelsen under opfyldelse/betydning er sat som neutral da der ikke er en struktureret/formel måling af værdiskabelsen.

En bemærkning i forhold til måling af værdiskabelse er herudover, at værdi også er et relativt begreb i forhold til, hvem der vurderer det – dermed mener jeg der kan være forskel i hvorledes værdiskabelsen anses i bestyrelse/revisionskomité, hos koncernledelsen og hos den faktisk reviderede enhed.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: Gennem dialog med såvel den reviderede enhed, koncernledelsen og bestyrelse/revisionskomité.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: Jeg oplever værdiskabelsen af vores arbejde som værende højt

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: Jeg opfatter værdiskabelsen som værende højere da Intern Revision gennem sit større kendskab til organisationen og processerne kan være mere konkret/specifik i forhold til, hvor det er at problemet/risikoen er.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: Jeg synes ikke det er oplagt at lave en "value rating" da revisionsplanen er (og skal være) risikobaseret – man kan derfor (groft) sige, at alle opgaver har en høj value rating da hver opgave er rettet mod et risikoområde. En value rating skal jo ikke bare være et andet ord for risikoscore, men afdække yderligere dimensioner, hvoraf nogle først er kendte ved afslutningen af opgaven. På planlægningstidspunktet kan man (efter min mening) derfor alene arbejde med den forventede værdiskabelse, hvilket kan have betydning for opgavens omfang og scope, men må ikke være styrende i sig selv (forstået på den måde, at Intern Revision måske kan bidrage med stor værdiskabelse på et område, som ikke er særligt risikofyldt – her bør man derfor afstå fra det værdiskabende og i stedet anvende ressourcerne på det risikofyldte, som måske har en anden værdiskabelse).

Vi arbejder ikke struktureret med en value rating og kan derfor heller ikke dele denne med organisationen. Vi har dog en aktiv dialog med organisationen/den reviderede omkring vores risikovurdering – både af hensyn til den revideredes forståelse af, hvorfor den enkelte opgave

udføres og hvad der skal afdækkes – og i forhold til "validering" af vores risikoforståelse/-vurdering.

Baseret på ovenstående er besvarelse sat til neutral.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: Alle 8 områder er centrale i værdiskabelsen, men i varierende grad alt efter opgave – det eneste element der "falder lidt ud" er "Talent model".

I forhold til de øvrige elementer kan der ikke gives et entydigt svar, som dækker hele opgaveporteføljen. Alle elementerne (med undtagelse af "Talent model") er noget, som man skal være opmærksom på i løsningen af den enkelte opgave og i dialogen med de reviderede enheder, koncernledelsen og bestyrelse/revisionskomité for revisionsfunktionen opfattes som værdiskabende, men hvilke(n) der er styrende er situationsbestemt.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 8 - respondent Y 12

Spørgsmål 1: IR giver ledelse og revisionskomite et billede af hvordan organisationen efterlever regler og procedurer og IR bidrager med anbefalinger til at forbedre forretningen, med henblik på at mindske risici som truer koncernens resultater/strategier.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Charter for IR's arbejde er forankret i revisionskomiteen (RK). Planer for IR's arbejde er godkendt af RK.

IR rapporterer 4 gange årligt mundtligt på møder med RK og 2 gange årligt i halvårsrapporter.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Revisionslinien fra FSR. Certificeringer såsom CIA, CISA. ESL uddannelse. IT kurser som eksempelvis SAP sikkerhedsuddannelse. Indgående kendskab til virksomhedens struktur, kultur, procedurer og systemer.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: Ja det er det. Specielt ifm. avancer og omkostninger som påvirker virksomhedens resultat.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: De dele af organisationen som er vant til at have kontakt med IR, samarbejder positivt og kan for det meste se det værdiskabende i IR's arbejde. Påpeges der fejl eller mangler i interne kontroller er der nogle der ser IR's anbefalinger som værende besværlige.

Det stiller store krav til IR's kommunikation med organisationen. Kommunikationen fra IR, skal i høj grad tilpasses modtagerne.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: Det er naturligt at IR tager afsæt i risici ifm. Interne kontroller. Ofte er IR's ressourcer meget begrænsede og når der arbejdes med operationel intern revision, er det ofte opgaver hvor

det er vanskeligt at vurdere tidsforbruget, i modsætning til finansiel revision, hvor det alt andet lige, er nemt at vurdere tidsforbrug og ressourcetræk ved en opgave.

Jeg vurderer derfor at mulighederne for intern revision, for at tage nye opgaver, er begrænsede. Har virksomheden et veludbygget risikostyringssystem, er det nemmere for IR at påpege områder, hvor det vil være relevant at rette fokus. Har virksomheden ikke et veludbygget risikostyringssystem, er det vanskeligere for IR at påpege relevante områder og dermed få ressourcer til nye områder.

Fokus på Risk Management er et område hvor IR kan skabe værdi. Der er ofte eksempler på i industrivirksomheder, at risikovurderinger er mangelfulde eller helt mangler.

Omkring IT sikkerhed kan IR skabe værdi ved at vurdere den generelle struktur i IT sikkerhedsarbejdet og de risiko- og sårbarhedsvurderinger der ligger bag. IR kan også vurdere beredskabsplaners struktur og se på hvordan og hvorvidt beredskabsplanerne testes.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	2
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: Findings er en god måde at skabe opmærksomhed på, hos de som modtager rapporterne og findings skal altid ledsages af anbefalinger. Findings med tilhørende anbefalinger gør det relativt nemt for de ansvarlige at reagere på de findings der nævnes i IR's rapporter.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: Det afhænger af vigtigheden/risikoen ved findings.

Jeg vurderer at der som hovedregel følges op på alle findings, blot efter kortere eller længere tid, alt efter vigtighed/risiko.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: Ledelsen er gjort opmærksom på at ekstern revision koster ca. det tredobbelte af IR.

IR har et væsentlig mere indgående kendskab til virksomhedens organisation, systemer, procedurer og kultur, end ekstern revision. IR har normalt adgang til virksomhedens systemer og har indgående kendskab til brugen af dem. Det betyder at IR kan arbejde mere i dybden og stille mere relevante og tilbunds gående spørgsmål til organisationen. Det betyder også at IR kan komme med mere brugbare anbefalinger tilpasset forretningen, og kommunikere i et sprog som organisationen forstår. IR har normalt også bedre mulighed for at kommunikere til en bredere del af organisationen, end ekstern revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: Det er en konstant balancegang for IR ikke at blive en del af virksomhedens interne kontroller.

IR kan p.gr. af sit indgående kendskab til virksomheden, komme med meget specifikke anbefalinger til procedurer og flow, og derigennem skabe værdi hurtigt for virksomheden.

IR kan gennem sit arbejde blive opfattet som en del af de interne kontroller og organisationen kan foranlediges til at tro at "det kontrollerer IR – så behøver vi ikke". Det stiller krav til IR i kommunikationen med organisationen, at gøre opmærksom på at procedurer og kontroller er organisationens ansvar – ikke IR. Det gør det ofte vanskeligere for organisationen at se IR som værdiskabende.

Værdiskabelsen skal tydeliggøres overfor revisionskomite og direktion gennem IR's uafhængige arbejde og objektive vurderinger. Det stiller store krav til IR's kommunikation, specielt med revisionskomiteen, da taletid og antal rapportsider, er yderst begrænsede.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Jeg benchmarker op imod tidligere gennemgange af samme områder.*

Eksempelvis:

Ved gennemgang af leverandørfakturakontrol benchmarkes antal differencer og total beløb af differencer, mod tidligere gennemgang af samme område.

Antal differencer i % af antal kontrollerede beholdninger ved kontrol af lagerbeholdninger sammenlignes på tværs af lagre og med tidligere år.

Men, det er meget vanskeligt at finde relevante målemetoder generelt.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *Det sikrer jeg igennem struktureret arbejde for intern revision og en skarp prioritering af indsatser. Samtidig evaluerer jeg konstant om områder kan nedprioriteres og nye områder tilføjes.*

Et andet vigtigt parameter er at intern revision skal "bide sig fast", hvis en finding ikke løses eller ikke løses tilfredsstillende og derved sikre at alle findings løses og afsluttes, på et niveau som ledelsen er bekendt med og har accepteret.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *En velfungerende organisation med relevante og effektive kontroller, som minimerer risici der truer virksomhedens resultater.*

Da forretning og organisation konstant ændrer sig, er det vigtigt at intern revision er på omgangshøjde med forandringerne og får afdækket eventuelle risici.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Intern revision forstår forretningen bedre og kan bedre tilpasse kommunikationen til de dele af organisationen der er kontakt til. Samtidig opnår intern revision en bredere erfaring med organisationen, også de dele af organisationen hvor der er behov for at være ekstra opmærksom på mangler og udeståender som udgør en risiko.*

Intern revision har (eller bør have) et indgående kendskab til systemer der anvendes i forretningen og kan bedre gennemgå systemmæssige flow og derved vurdere og dokumentere mere i dybden.

Ekstern revision har udført flere specialopgaver for revisionskomiteen, hvor outcome ikke har kunnet anvendes af forretningen p.gr. af misforståelser i findings og irrelevante anbefalinger.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: Der udarbejdes ikke en value rating for opgaverne, da opgaverne indeholder et meget stort antal punkter, hvor der ikke kan påføres en værdi som giver mening for ledelse eller forretning.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	2
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: Quality and innovation, business alignment, risk focus, technology og cost effectiveness

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 10 - Respondent Y 17

Spørgsmål 1: Intern revision har før min ansættelse haft primært fokus på IT sikkerhed, derfor lav/ingen erfaringsbase for intern revision på øvrige områder. (Startet for 4 mdr. siden)

For at sikre at min indsats er værdiskabende, har jeg med udgangspunkt i ISA 315 forsøgt at afdække risici for virksomheden. Udgangspunktet er COSO ERM som allerede anvendes som risikostyringsværktøj. Jeg har valgt at fokusere på operationel revision, da vi har Rigsrevisionen som ekstern revisor og PwC som intern revisor. Indsatser er udvalgt med udgangspunkt i væsentlighed/risiko, samt en vurdering af om revisionsindsatsen kan skabe forbedringer.

Min analyse og forslag til indsatser drøftes med direktører, regnskabschef, samt med Rigsrevisionen og PwC for, at sikre at indsatserne er prioriteret korrekt, og ikke mindst at der er tilstrækkelig forankring i organisationen. Det kan selvfølgelig true min uafhængighed, men jeg har tydeliggjort at jeg har den endelige beslutning.

Min/den største personlige/faglige udfordring er, at vægte risiko og væsentlighed når det drejer sig om Strategiske / finansielle / operationelle / og compliance risici..... (pærer/bananer).. På sigt vil der også skulle ske en balancering mellem udviklende/gentagende revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Vi har grundet særlig lovgivning ikke en revisionskomite. Lovgivningen betyder, at X er udpeget som ekstern revisor, mens intern revision pt er PwC. Jeg sidder som "forretningsintern" revision med primært fokus på operationel revision. Jeg refererer til direktionen og ikke som normalt til bestyrelsen.

§ 11. De for aktieselskaber gældende regler i årsregnskabsloven om udarbejdelse og indsendelse af årsrapport m.v., herunder de bestemmelser, der gælder for statslige aktieselskaber, finder anvendelse for virksomhed X 10 med de ændringer, der følger af denne lov.

Stk. 2. Virksomhed X 10's årsrapport revideres af X efter årsregnskabsloven og efter lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (Lov om Virksomhed X 10)

Vi har etableret et internt revisionsudvalg hvor X og PwC deltager, men i sidste ende er det direktionen jeg refererer til. Tilfredshed mm afhænger af forventningsafstemning.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Ret vanskeligt da det afhænger af hvilke opgaver der søges opfyldt. Er det traditionel finansiell/operationel revision, er uddannelse som ekstern revisor fin (HD /CMA plus praktisk viden. Men der findes også revision hvor finans-/forsikringsuddannede vil være bedre, ligesom der kan være behov for særlig teknisk viden...

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: *Ja der tages udgangspunkt i trusler mod strategien, også ved fastlæggelse af revisionsindsatsen. Indimellem er kausaliteten måske lidt spinkel, men strategien anvendes i hvert fald aktivt.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: *OK indtil videre. Jeg informerer deltagere løbende i processen, samt inden konklusioner videregives. Med til konklusionerne tager jeg et afsnit med om undersøgelsen omfang og begrænsninger, samt de åbne spørgsmål som undersøgelsen har givet anledning til.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *Da jeg er startet i en nyoprettet stilling tilknyttet Risk Management afdelingen, er der et godt udgangspunkt i forhold til at understøtte risikostyringen. Det giver en god mulighed for at revisionen kan understøtte udvikling af kontrolmiljøet bredt i organisationen, fremfor test af effektivitet af allerede formaliserede kontroller. Jeg anvender i højere grad redskaber fra forvaltningsrevision og juridisk kritisk revision en alm. finansiell revision. Jeg er fortsat så nyanset, at jeg ikke helt kender perspektiverne, men kun en meget lille del af mit arbejde vil være test af kontroller ifht traditionel revision. ... og jo etisk revision vil på sigt være yderst relevant.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *Stadig relativ begrænset erfaring, men indtil videre tages mine findings alvorligt både hos ledelse og hos de involverede medarbejdere.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *Den er svær..... Balancen mellem konklusion og efterfølgende delagtiggørelse i løsning er svær. Måske kan man kun være intern revisor i samme virksomhed en kortere periode?*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *Ret nemt. Ekstern revision er dyre, og processen omkring at scope opgaven, sætte dem ind i organisationen og selve afrapporteringen er tung, uden i sig selv at være værdiskabende. Ekstern revisor, har pga. hård konkurrence skåret revisionsydelsen ind til absolut minimum, derfor er deres kendskab til virksomhederne begrænset.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *Indtil videre begrænset værdiskabelse af selve revisionen, men ok i forhold til pre-audits (svare på ad hoc spørgsmål). På sigt forventer jeg at betydningen stiger, ellers må jeg skifte job.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *På sigt via modenhedsvurdering i COSO kuben og evt. måling af modenhed før og efter implementering af anbefalinger.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *Formaliseret afrapportering og opfølgning. Forøge at gøre min indsats målbar. På sigt vil opståede hændelser, som vi burde have identificeret som en risiko og påpeget eller mitigeret, forhåbentlig ikke være væsentlige/hyppige. Anvender modenhedsskala før og efter.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *OK indtil videre, men mangler at være intern revisor et par år inden jeg med sikkerhed kan svare.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Meget bedre. Er i stand til at arbejde bredere / dybere så jeg er sikker på, at anbefalinger er de rette og de implementeres. Har været ekstern revisor en del år og her var det utilfredsstillende ikke at have tilstrækkelig tid til at hjælpe kunden med værdiskabende opgaver. Skåret til benet var vores formål alene, at underskrive regnskabet uden væsentlige fejl, så alt andet var væk.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: *Indtil videre er det ret empirisk, men vi forsøger at afveje risiko / væsentlighed via COSO ERM, KPI og KRI. Ligeledes vurderes forventet værdiskabelse ved fastlæggelse af revisionsindsatser via modenhedsvurdering.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: *Risk Focus, Business alignment, Stakeholder management, Cost effectiveness*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

11.2 BILAG 2 - INTERVIEWS MED ORGANISATION

Nummer	Spørgsmål
1.	Etableringen af intern revision er ofte en beslutning i bestyrelsen. Hvordan ser du samarbejdet med intern revision?
2.	Nu hvor funktionen er indarbejdet i din organisation. Hvordan anvender du funktionen proaktivt i din organisation?
3.	Intern revision bør have et overordnet mål omkring værdiskabelse i organisationen. Hvordan oplever du værdiskabelse af det udførte arbejde fra intern revision?
4.	Hvordan ser du udviklingen på langsiget for intern revision i din organisation?
5.	Intern revision skal fungere som en uafhængig og objektiv funktion som er ansat af bestyrelsen. Hvordan oplever du denne opdeling i din organisationen?
6.	Intern revision har traditionelt haft fokus på assurance på interne kontroller og IT sikkerhed. Hvilke nye områder ser du en rolle for intern revision i forbindelse med værdiskabelse i din organisation? Det kan være cyper crime, etisk revision, cost of resources, risk management etc.
7.	Intern revision bør udarbejde en rapport, hvor findings er inkluderet. Hvordan oplever du værdiskabelse i anvendelse af findings?
8.	Såfremt der anvendes findings ved rapportering, bør intern revision eventuelt undlade at lave opfølgning og der imod fortsætte arbejdet mod nye områder?
9.	Når du har en opgave som både intern og ekstern revision kan varetage. Hvem vælger du til opgaven samt hvad er rationalet for valg af leverandør af opgaven?
10.	Intern revision skal fungere som third line of defence i organisationen. Hvordan mærker du forskellen på second og third line i din organisation?
11.	Det kan være vanskeligt at måle værdiskabelse. Hvordan måler du/I værdiskabelse af intern revisions arbejde?
12.	Hvordan oplever du at intern revision tilstræber at den ønskede værdiskabelse er mere end blot ord?
13.	Hvordan oplever du værdiskabelsen af det udførte arbejde af intern revision?
14.	En af de grundlæggende forskelle mellem intern og ekstern revision er, at intern revision er dybere i forretningen end ekstern revision. Hvordan oplever du værdiskabelsen i arbejdet, når intern revision arbejder dybere ind i tingene?
15.	Intern revision bør kun påtage sig opgaver, hvor de besidder de krævede egenskaber. Såfremt det ikke er muligt, så bør intern revision samarbejde med en specialist for området. Mærker du at intern revision påtager sig opgaver, hvor de nødvendigvis ikke besidder de fornødne kompetencer og dermed ikke bidrager med den forventede værdiskabelse?
16.	Konsulenthus PwC har udarbejdet nedenstående model. Modellen omhandler otte områder, som intern revision arbejder med. Hvilket af områderne ser du som centrale for værdiskabelsen i din organisation?

Respondent skal tage stilling til 1) vurdering af opfyldelse af det enkelte spørgsmål, 2) vægtning af betydningen af det enkelte spørgsmål. Spørgsmålene besvares fra 1-5, hvor der er følgende forklaring på tallene:

6. Bestemt ikke tilfredsstillende
7. Ikke tilfredsstillende
8. Hverken tilfredsstillende eller ikke tilfredsstillende
9. Tilfredsstillende
10. Meget tilfredsstillende

Virksomhed X 2 - Respondent Y 4

Question 1: Satisfactory

Assessment of performance	4	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Question 2: *Agreement on a specific audit calendar at beginning of the year. Audit calendar is defined on a certain set of criteria, such as time of last audit, change of management in entity, risk assessment of entity, risk assessment in country, strategic decisions.*

Assessment of performance	4	Rating of importance	5
---------------------------	---	----------------------	---

Question 3: *Value creation can be assessed through a detailed audit follow-up and resulting process improvements. Audit deficiencies need to be seen as opportunity for improvement – if this is the mindset then the audit work can be seen as tool to create continuous improvement*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 4: *Expand audit scope beyond current focus on compliance and financial audit. Differentiation of audit in regular audits based on above mentioned criteria and company focus areas and ad-hoc audits to cover specific areas of improvement (beyond compliance).*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 5: *Works well in our organization. Internal audit is separated from the business segments and reporting directly to the company X 2 EC.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 6: *Data security, personal ethics, business compliance, statutory compliance*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 7: *This is the essential output to make the findings transparent and to initiate counter measures.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 8: *The follow-up needs to be done by the respective responsables. IA needs to have a tracking system to make the progress transparent and IA needs to be again the driver to audit the effectiveness of the counter measures.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 9: *If this is the case then the job description is not performed well. There should not be an overlap between both and especially the requirement to external audit needs to be clear to avoid this.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 10: *What in your definition would be the others?*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 11: *In our company we define an overall company strategy which can be broken down into more details going down further in the organization, e.g. by Segment/Division/BU and also by Function. If the internal audit work supports the strategy implementation (e.g. ensuring that we have SOX compliant processes) then I see this as creating value to our company. The internal audit work can there be seen as one part of the Plan-Do-Check-Act process that we use in general.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 12: *Same answer as above.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 13: *I think the question should not be so much how I experience this. It is very important that a company defines the scope of their internal audit department as described above in a way that this creates value for this specific company. It is part of the management of a company to define exactly this, based upon the specific situation in this company. I think there is also not "one-size-fits-all" approach but there might be different set-ups possible and required.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 14: *I believe both forms of the audit are creating value and both are needed. The internal audit has in many cases the more operational approach, yet the external audit is equally important just serves a different purpose. There are statutory, financial and legal requirements to the external audit and therefore it would be wrong to say the one is more important than the other.*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 15: *This is for sure a true statement, that if needed capacities and capabilities do not match the requirement then it will not be possible to exploit the full value creation.*

Yet it would also be wrong to conclude that internal audit therefore needs to have all capabilities and needs to hold a wide range of capacities to be prepared for such cases. I think it is more important that internal audit has access to a wide range of resources; these can be inside or outside the company. It is therefore very common to have guest-auditors in an internal team to fill such capacity or capabilities gaps. Just think about an audit in a foreign country with foreign language. In order to perform the audit there needs to be an expert who can read and speak the local language in order to perform the audit work.

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Question 16: *N/A*

Assessment of performance	X	Rating of importance	X
---------------------------	---	----------------------	---

Virksomhed X 6 - Respondent Y 8

Spørgsmål 1: *Vigtigt, at Intern Revision er velforankret ift Bestyrelsen, og samtidig med en tæt relation til det daglige samarbejde mod Koncernledelsen og organisationens enheder. – Bestyrelsens i virksomhed X 6 har etableret en særlig "Revisionskomite", hvor enkelte medlemmer fra Bestyrelsen kan gå i dybden med Intern Revisions arbejde (årsplan, revisionstemaer m.v.). Ydermere er det i 2014 besluttet, at IR primært skal fokusere på "procesrevision", mens den finansielle revision udføres af en ekstern part.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: *Vi anvender IR proaktivt i den forstand, at vi (Koncernledelsens medlemmer) bidrager med temaer/områder der skal være genstand for IR's arbejde i den årsplan, der typisk udarbejdes i slutningen af året for næstfølgende år.*

Ved større forandringer i organisationen eller ifm implementering af store, strategiske projekter, aftales ofte et separat forløb, hvor IR følger forandringen under implementering, men også reviderer på de efterfølgende resultater (C/B, overholdelse af interne processer m.v.)

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: *Ud fra en "defence" tankegang, er der stor værdiskabelse, men det er ofte at udbyttet af proces-revisioner har marginal betydning for forretningen, da mange revisioner ser strikt på om vores procesbeskrivelser er opfyldt til punkt-og-prikke, frem for relevansen ift den forretning vi driver !*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: *Med udgangspunkt i det fokus vi har valgt på procesrevision, så er og vil IR være en stadig mere vigtig funktion i opretholdelsen af "sunde processer" og at "vi gør som vi siger", hvilket er utrolig vigtigt i en meget stor koncern som virksomhed X 6.*

Vigtigt er det dog, at procesrevisionen bidrager mere fokuseret til værdiskabelsen i koncernen, og at kompetencer/indsigt rækker udover det traditionelle controller-niveau, som traditionelt findes i en koncernøkonomi-funktion.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: *Det er grundlæggende det setup vi har for IR i virksomhed X 6; håndteret i dagligdagen af den Revisionskomite, som bestyrelsen har nedsat.*

Der er således også en uafhængighed af Koncernledelsen i det daglige arbejde, men altså med forslag til revisionstemaer, typisk som input til en IR-årsplan.

Alt i alt i overensstemmelse med de spilleregler der bør gælde for en IR.

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *Det kan være områder som Business Continuity Management og blødere områder som Code of Conduct; dvs. mere etisk/adfærdsmæssig revision.*

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *I tvivl om meningen af "findings" her – derfor ikke noget svar.*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: N/A

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: Denne arbejdsdeling er entydigt besluttet i vores Revisionskomite; dvs besluttet af de ejerrepræsentanter fra Bestyrelsen, som sidder i vores Revisionskomite. – Finansiell revision = eksternt; procesrevision = internt.

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: Jf. ovenstående arbejdsdeling.

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: Via et årligt Review i vores Revisionskomite; input til forandringer + årsplan for Intern Revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: Dialog om er Årsplan ud fra virksomhedens strategiske prioriteringer; der lyttes faktisk til organisationen i den løbende planlægning og prioritering af revisionstemaer.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: Oftest OK, selvom visse observationer kan være for detaljerede og "små" i forhold til nytteværdien.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: Virker godt, når arbejdsdelingen er tydelig på proces-revision= intern revision, og finansiell revision = ekstern revision.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: Ja, det sker – og oftest med et dårligt resultat, eller at et revisionstema helt droppes.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: Risk focus, Cost effectiveness og til dels Stakeholder management og Technology.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 6 - Respondent Y 10

Spørgsmål 1: Vi har et godt samarbejde med IR. Dette følger bl.a. af en gensidig forståelse for de roller, som vi er givet i virksomheden.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: *Ud over en årlig drøftelse af prioriterede indsatsområder samt opfølgning på de rapporterede "findings", har vi en løbende dialog med afsæt i en fastlagt mødestruktur, hvilket giver mulighed for at prioritere og koordinere indsatser samt vende behov for yderligere tiltag.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: *Fastholdelse på nuværende niveau med fokus på forretningsorienterede processer (ikke finansielle forhold).*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	5	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *IR er hos os som udgangspunkt fokuseret på den traditionelle tilgang, hvilket jeg umiddelbart mener, er passende i forhold til værdiskabelse og opgavefokus (afsæt i ikke finansielle forhold).*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *Vi har et godt forløb, hvor der rapporteres og følges op. Dette er en væsentlig del af udbyttet og en væsentlig forudsætning for IR.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *Nej – en vigtig del i at drive processer og sikre forankring er opfølgningen. Uden den intet (varigt) resultat.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *Jf. spørgsmål 1 og 2 er udgangspunktet, at IR har fokus på de forretningsorienterede processer og kontroller. Derfor vil overlap alene forekomme, såfremt ekstern revision tænkes som leverandør/alternativ til intern revision på ikke finansielle forhold.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Primært ud fra opfyldelse af årsplan samt den løbende rapportering.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *Via den løbende dialog og inddragelse i det iværksatte arbejde.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Bedre sparring og kvalificerede "findings", der er med til at flytte forretningen og forbedre de interne processer.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: *I forhold til spørgsmålet ovenfor bør fokus være traditionelle opgaver, og kompetencerne forbunden hermed bør være tilstede hos IR.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: *Umiddelbart er det svært at fremhæve et enkelt område, da det er indsatsen på tværs, der samlet understøtter værdiskabelsen. Skulle der fremhæves nogle vil det være: Service culture, Risk focus, Cost effectiveness og Stakeholder management*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Virkksomhed X 8 - Respondent Y 13

Spørgsmål 1: *Det er et nødvendigt samspil & vi har et godt samarbejde.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: *Vi samarbejder om nye tiltag.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: *Vi får nye input at arbejde videre med.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: *Selvfølgelig er det en kontrolfunktion men skal også kunne fungere som en samarbejdspartner.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: *Vi kan godt mærke at det er bestyrelsens mand, men det fungerer fint.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *N/A*

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 8 - respondent Y 14

Spørgsmål 1: Samarbejdet med IR skal baseres på forståelse af virksomhedens behov, og for os er det vigtigt at IR ikke har meget fokus på finansielle områder, men primært fokuserer på kontroller og opfyldelse af forretningsgangsbeskrivelser ud fra et driftsmæssig risikobillede.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Vi anvender IR's rapporter og findings i vores optimering af virksomhedens kontrolmiljø

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Det er svært at sætte værdiskabelse mål på IR – den største værdi opstår primært i forbindelse med de præciseringer og tilretninger eventuelle findings kan have på vores procesbeskrivelser og kontrolmiljø. Samtidig må værdien af den forebyggende effekt ved at have IR funktionen ikke undervurderes.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: Min vurdering er at vores IR funktion, vil fortsætte på nuværende stadie – men at fokus vil skifte efterhånden som virksomheden udvikler sig.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: *Jeg tror at det område der i dag dækkes, i store træk vil være det samme der dækkes i fremtiden, muligvis med endnu mere fokus på de bagvedliggende risici.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: *Rapporten er et vigtigt redskab i vores mulighed som ledelse for at reagere såfremt processer skal strammes op eller korrigeres*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: *Opfølgningen skal i første omgang foretages af driftsorganisationen og ledelsen. Intern revisors opfølgning skal være en efterfølgende kontrol af, om de tiltag der er foretaget på baggrund af findings er implementeret*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: *Afhænger helt af opgavens indhold, men såfremt der er en snert af vigtighed for at den der udfører opgaven kender virksomheden – vil jeg vælge Intern revisor. Er der tale om forhold der berører årsregnskabet vil jeg vælge ekstern*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: N/A

Vurdering af opfyldelse	X	Vægtning af betydning	X
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Vi måler ikke på værdiskabelse, og mener ikke det er relevant for en IR funktion*

Vurdering af opfyldelse	1	Vægtning af betydning	1
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *Oplever ikke at IR fokuserer på værdiskabelse, men har sin fokus på de områder der er sat som mål af bestyrelse/direktion – altså primært opfølgning på om vores kontrolmiljø lever op til det der er skrevet i vejledninger og er dækkende*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *Værdien skabes i at der rettes fokus på ting der ikke fungerer optimalt i vores kontrolmiljø*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Der er mere fokus på forretningsvigtige issues – og forståelsen omkring vores forretning er større.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: *Nej, vi er opmærksomme på problemstillingen og har taget højde for det i job og opgave beskrivelse for IR*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: *Risk focus – Jeg ser egentlig ikke de andre områder som væsentlige for IR*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Virksomhed X 9 - Respondent Y 16

Spørgsmål 1: Der er tale om forretningsintern og ikke intern revision se anden besvarelse. Der er ansat ny IR (>4 mdr.) Det er forventningen, at der er et tæt samarbejde mellem Risk Management og intern revisor. Det er besluttet, at intern revisor skal understøtte risikostyringen, fremfor at understøtte ekstern revisor. På sigt forventes samarbejdet med intern revisor at styrke virksomhedens risikostyring.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 2: Nyansat IR fokus ændres fra primært IT- revision til operationel revision som hovedfokus. På kort sigt anvendes IR proaktivt ved at foretage pre-audits ved forespørgsel fra organisationen. Desuden vil direktionen kunne få belyst evt. risici internt og relativt hurtigt. Den langsigtede strategi er at intern revisor proaktiv skal foretage operationel revision, så risici identificeres og mitigeres inden de får finansiel betydning og/eller truer virksomhedens strategi.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 3: Værdiskabelsen har indtil videre været, at der nu er revisionsfaglig viden internt, hvilket har løst en række ad hoc opgaver. Værdiskabelsen er på længere sigt at øge modenheten i forhold til COSO ERM.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 4: Se spg 2.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 5: Intern revision er forankret i internt revisionsudvalg. Indtil videre har der ikke været udfordringer omkring uafhængighed og objektivitet.

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 6: Det er forventningen at IR på sigt kan afdække alle perspektiver i COSO ERM. Prioriteringen sker med udgangspunkt i en indledende risikovurdering. Det forventes at IR kan udfordre risikovurderingerne og pege på områder hvor Risk Management kan understøtte resten af organisationen.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	5
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 7: Indtil videre har der været gode og konstruktive findings. På sigt forventes afrapportering og værdiskabelsen at øges.

Vurdering af opfyldelse	2	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 8: IR skal såvidt muligt afdække nye og kendte områder og give anbefalinger, ikke løse dem.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 9: IR fokuserer på operationel revision med udgangspunkt i en dybere forståelse af virksomheden end ekstern revisor kan opnå. Ekstern revision anvendes hvor der er behov for særlig viden om specifikke fagområder (Skat o.lign) og hvor der er behov for erklæring.

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 10: *Third line of defence kan se på tværs af organisationen uafhængigt af afdelingsmål mm. Endvidere er third line of defence i stand til at have et overblik over hele organisationen, kontroller mm, og kan derfor dykke ned på områder, hvor der kan være behov for at øge modenheden.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 11: *Vi arbejder målrettet med COSO ERM og derfor er vores ønske, at IR kan måle modenhed og komme med anbefalinger der kan øge modenheden på områder hvor der er behov. Dette vil samtidig give en dokumentation af en del af IR's arbejde.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 12: *IR følger op på egne anbefalinger for at sikre værdiskabelsen. Ligeledes afrapporterer arbejdet til Internt revisionsudvalg.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 13: *Indtil videre har der været en god synergi mellem Risk Management og IR. Ligeledes har IR været rundt i dele af organisationen, så der er skabt et kendskab der gør at organisationen henvender sig med forskellige problemstillinger.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 14: *Fokus er grundlæggende anderledes. Vi har ikke indtryk af at ekstern revisor har tid til at bevæge sig langt ud i driften, ligesom det alene er finansielle forhold der har interesse.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 15: *Nej der er en god fornemmelse af at intern revisor definerer sit arbejdsområde.*

Vurdering af opfyldelse	4	Vægtning af betydning	4
-------------------------	---	-----------------------	---

Spørgsmål 16: *Risk Focus og shareholder value som vigtigste.*

Vurdering af opfyldelse	3	Vægtning af betydning	3
-------------------------	---	-----------------------	---

11.3 BILAG 3 - INTERVIEW MED INTERN REVISION, FAKTUELLE SPØRGSMÅL

	Virksomhed X1	Virksomhed X2	Virksomhed X3	Virksomhed X4	Virksomhed X5	Virksomhed X6	Virksomhed X7	Virksomhed X8	Virksomhed X9
1 - Hvilket organ reference der til?									
Ledelsen					X				X
Bestyrelsen	X	X	X	X		X	X	X	
2 - Hvor mange år har afdelingen været etableret?	15	3	2	5	22	40	5	13	1
3 - Antal medarbejdere i afdelingen?	15	9	12	12	24	9	6	1	1
4 - Hvordan anvendes tiden i afdelingen?									
Finansiel	40%	10%	15%	10%	30%		10%	5%	20%
Operationel	10%	50%	55%	60%		100%	50%	75%	40%
Compliance	15%	30%	20%	10%	40%		5%	10%	10%
Administrative forhold		10%	10%	10%	10%		5%	10%	30%
Andre	35%			10%	20%		30%		
5 - Hvor lang tid går der på opfølgning på findings? Såfremt findings i arbejdet?									
< 1 måned	X			X			X		
1 - 2 måneder			X						
2 - 4 måneder		X			X	X		X	
> 5 måneder									X
6 - Anvendes der tidsregistrering til styring af tiden i afdelingen for interne revision?									
Ja			X		X	X	X	X	
Nej	X	X		X					X
7 - Hvordan honoreres tidsanvendelse i intern revision?									
Yearly budget	X	X	X	X		X	X	X	X
Invoicing to the organization									
Other method					X				
8 - Hvor ofte i løbet af et år modtager intern revision forespørgler/opgaver fra organisationen omkring en bestemt opgave?	40	10	40	10	8	20	15	40	40
9 - Hvad er den gennemsnitligt responstid på ad-hoc opgaver fra organisationen fra modtagelse til udførsel?									

< 1 måned
 1 - 2 måneder
 2 - 4 måneder
 > 5 måneder

X							X	X
		X				X		
	X		X	X	X			

10 - Spørgsmål omkring niveauet for medarbejderne i afdelingen:

- Hvad er den gennemsnitlige erfaring inden for intern revision for medarbejderne i afdelingen?

12	2	8	5	6	8	7	6	9
10	5	5	5	10	5	5	15	7

- Hvor mange dage anvendes årligt på efteruddannelse?

- Anvendes der rotation af medarbejderne på sagerne?

Ja
 Nej

X	X		X	X				
		X			X	X	X	X

11.4 BILAG 4 - INTERVIEW WITH MR. RICHARD CHAMBERS

Question 1 - Internal audit are using findings / recommendation to address remarking's in there reporting. Should value creation, based on work performed by internal audit, be measured on implementation of findings / recommendation? Should the board of directors have expectation for an acceptable level?

Value in internal auditing doesn't come solely from findings and recommendations. In fact, a great deal of value comes when internal auditors provide advice to management, which may not result in findings; educate clients regarding risks and controls; and even give positive assurance by letting senior management and the board know when everything is going well. That said, I believe internal audit departments should monitor the extent to which they add value, but not all value can be measured simply by tracking implementation of findings. And some of our value cannot be measured through quantitative measures, such as the percent of recommendations implemented or total dollars saved. We need to be sensitive to qualitative measures of value added.

The board should have specific expectations regarding internal audit performance, and it needs to ensure those expectations are clearly communicated to the chief audit executive (CAE). Audit executives need a clear understanding of what their stakeholders consider to be value-added internal auditing. The board or audit committee should review the internal audit function's enterprise-wide risk assessments and, at least annually, approve a specific plan for the work that internal audit intends to accomplish during the coming year.

Question 2 - Based on the survey, I am able to conclude that both internal audit and the board of managers find the use of findings and follow-up as highly value creation. For the purpose of make attention on the transparency, should internal audit use a findings platform where involved parties have access to findings and can comment on implementation of findings?

The important thing is not whether you use a platform. A platform is to ensure that findings are communicated to the people who need to know about the issue, and that follow-up takes place so the findings are addressed adequately and in a timely manner. Internal auditors often work with sensitive information and, in some situations, confidentiality may trump transparency. Every

organization is unique, and a findings platform might be very useful in some instance but not in others. Even at companies that typically publish audit findings, confidentiality may sometimes be necessary. For example, if you discover the potential for a major security breach but it has not yet been addressed, publicizing information about the problem could put the company at significant risk. So, with or without use of a platform, it will always be a judgment call as to who receives a copy of the internal audit report and who is informed of the status of open issues. When we make these decisions, transparency is an issue, but it is not the only issue.

Question 3 - Which tools do you used to measure value creation based on your work?

I am president and CEO of The Institute of Internal Auditors and have more than 40 years of experience in internal auditing, but I am not currently an active internal auditor. I assume you are asking about tools that internal auditors would use. I believe that both quantitative and qualitative metrics are important in demonstrating an internal audit function's performance to key stakeholders, and both can be benchmarked against accepted standards, prior performance, and/or agreed-upon expectations. The Institute of Internal Auditors (IIA) publishes a practice guide, *Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency*, which provides quite a bit of good information on this subject. I am forwarding a complimentary copy to you as an attachment to this email.

Question 4 - Based on your experience, how do internal audit secure that they are delivering value to the organisation?

Studies by The IIA show that most chief audit executives assess stakeholder needs, expectations and performance through surveys and regular, formal meetings with senior management and the audit committee. They also have ongoing, informal discussions with audit committee chairs. All this happens to increase our understanding of what our stakeholders think will add the most value. The extent to which we add value also can be determined by comparing the services we provide with what our stakeholders say they want. The practice guide *Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency* offers specific examples of how internal auditors determine whether they are indeed adding value.

Question 5 - In connection with planning of the assignment it is normal to perform a risk assessment. I have gained knowledge from the survey, that some internal audit departments are perform a value assessment in connection with the planning. Some of the respondents argue that they perform risk based audit and that value is an outcome of the risk based audit. Do you perform a value assessment? Further, do you recommend to perform a value assessment?

This depends on the circumstances. Certainly, there are situations in which the cost of performing an audit might not be justified by the expected benefits of the audit, so a certain degree of value assessment should be performed before audits are added to the schedule. Value assessments during individual audits can help provide assurance that engagement teams are concentrating on value-added activities. But there are also situations in which a value assessment may be unnecessary or should be very brief. For example, in some countries, internal auditors in the banking industry may be required to review a certain percentage of loans to ensure compliance with regulations. There may be little point in evaluating the value of the loan review if it is required.

Question 6 - In which way should the internal audit department be structured to deliver value to the organisation?

The internal audit function should always be structured to promote internal audit independence and objectivity. This means the chief audit executive needs to report to a level in the organization that enables internal audit to fulfil its mission. In many organizations, this means that internal audit reports functionally to the audit committee of the board of directors and administratively to the CEO. Each organization is unique, and value is enhanced when the structure of the internal audit department is designed to fit the organization. For example, in some instances, all internal auditors work from a single location; in others, the internal audit function is decentralized. Each approach may be effective: A centralized internal audit function may work best as a cohesive team with more consistent quality, but travel expenses may be higher. A decentralized group may be better at understanding local business processes, and they may be more familiar with local language and culture. But those auditors also may feel isolated and face unclear career paths.