

# Intern revisions værdiskabelse hos finansielle og ikke-finansielle virksomheder



(Lenz, 2016)

## Kandidatafhandling

Institut for Regnskab og Revision

Cand.merc.aud studiet - Copenhagen Business School

Udarbejdet af: Khawla El Mekkaoui, studie nr. 1764

Vejleder: Kim Stormly Hansen

Afleveringsdato: D. 17. september 2018

Anslag: 160.939 (80 sider)

## Forord

Formålet med denne afhandling er at dokumentere gennemførelsen og formidlingen af et problemorienteret videnskabeligt og akademisk arbejde. Denne kandidatafhandling undersøger opfattelsen af værdiskabelse ved intern revision i finansielle og ikke-finansielle virksomheder i Danmark. Afhandlingen indebærer en empirisk undersøgelse af opfattelsen af værdiskabelse, hvor undersøgelsesfeltet har været, hvordan intern revisions værdiskabelse opfattes på tværs af sektorer og i blandt interne revisorer og deres stakeholdere.

I forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling på cand.merc.aud.-studiet på Copenhagen Business School vil jeg rette opmærksomhed på, at denne afhandling er et resultat af et partnerskab, som afsluttede sent i afhandlingsforløbet. Empirien (interviews) blev samlet som et partnerskab; dog er bearbejdelsen af empirien og teksten skrevet i afhandlingen min egen. Der er derfor intet i denne afhandling, der er skrevet af andre end mig selv.

Jeg vil rette stor tak til min vejleder, Kim Stormly Hansen, for engageret vejledning i arbejdsprocessen. Han har udvist stort engagement og faglige kompetencer som vejleder, der har resulteret i konstruktiv sparring og inspiration. Afslutningsvist vil jeg takke min familie og kære, her specielt mine forældre, for at have støttet mig i udarbejdelsen af kandidatafhandlingen.

---

Khawla El Mekkaoui

## Executive Summary

Internal auditing is a well-known area of expertise for companies worldwide. In Denmark, internal auditing is an integrated part of several Danish companies in different sectors. The Institute of Internal Auditors, a global union whose purpose is to drive the change for internal auditing as an area of expertise, has more than 500 members in Denmark, all of which come from different companies and backgrounds. Despite that internal auditing is a known part of the Danish corporate life, many organisations in Denmark choose not to have an internal audit function in their companies. Examples of these are large Danish companies like Lego, Grundfos and Copenhagen Airport. Therefore, it is notable if well-known companies like these do not see the value of having an internal audit function.

The purpose of this thesis is to examine the value internal auditing is supposedly delivering to companies. The creation of value in itself is an intangible size, thus the perception of value creation cannot be measured and aligned with a general definition. The perception of the creation of value differs from one person to another, which is why the area of research in this thesis has been the perception of value creation in particularly the financial and non-financial companies in Denmark. The thesis examines internal auditing, the difference between internal audit in financial and non-financial companies, value creation, the perception of internal audit's value creation with different parties and within different sectors, and lastly the challenges in the creation of value in internal auditing.

The thesis shows that both sectors agree that there is value in internal audit's business sense, objectivity, positioning in the organisation, and delivery of insight. The difference in the perception of value creation exists in the companies' perception of internal audit's role, especially as internal audit can deliver both assurance services and advisory services. The reasoning behind the difference of opinion to internal audit's value creation is due to the legislation and regulation of internal audit in the financial sector, where internal audit is not allowed to deliver services that do not have an assurance nature. The discussion of internal audit's conduct has proven to be important in the matter of the perception of internal audit's value creation.

## Contents

Forord.....	2
Executive Summary.....	3
1. Indledning .....	6
1.1 Introduktion .....	6
1.2 Problemformulering.....	7
1.3 Underspørgsmål.....	7
1.4 Afhandlingens målgruppe .....	8
1.5 Afgrænsning .....	8
1.6 Opgavens struktur og indhold.....	9
1.7 Begrebsafklaring .....	9
1.8 Metode.....	10
1.8.1 Metodegrundlag og videnskabsteori.....	10
1.8.2 Undersøgelsesdesign .....	11
1.8.3 Data .....	12
1.8.4 Kildekritik .....	13
2. Den interne revisionsafdeling .....	15
2.1 Intern revision definition .....	15
2.2 Regulering og lovkrav.....	16
2.2.1 Regulering i finansielle virksomheder.....	16
2.2.2 Regulering i ikke-finansielle virksomheder .....	17
2.3 De organisatoriske målsætninger .....	20
2.4 Assurance- og rådgivningsaktiviteter.....	21
2.5 Governance .....	24
2.6 Risikostyring .....	25
2.7 Kontrolsystem .....	27
2.8 Revisionsprocessen .....	28
2.8.1 Planlægning.....	29
2.8.2 Udførelse.....	29
2.8.3 Rapportering .....	29
2.8.4 Opfølgning.....	30
2.9 Intern revisions karakteristika.....	30

2.9.1 Uafhængighed.....	30
2.9.2 Objektivitet .....	31
2.9.3 Attribute Standards.....	32
2.10 Delkonklusion.....	33
3. Værdiskabelse ved intern revision.....	34
3.1 Værdiskabelse generelt.....	34
3.2 Value proposition.....	34
3.2.1 Assurance .....	35
3.2.2 Insight.....	36
3.2.3 Objectivity .....	36
3.3 Intern revisions roller.....	37
3.4 Delkonklusion.....	38
4. Analyse .....	39
4.1 Værdiskabelse på tværs af sektorer .....	40
4.1.1 Opfattelse af værdiskabelse i de finansielle virksomheder .....	40
4.1.2 Opfattelse af værdiskabelse i de ikke-finansielle virksomheder .....	50
4.1.3 Delkonklusion.....	61
4.2 IA og stakeholders opfattelse af værdiskabelse .....	63
4.2.1 Opfattelse af værdiskabelse hos interne revisorer.....	63
4.2.2 Opfattelse af værdiskabelse hos stakeholdere.....	69
4.2.3 Delkonklusion.....	73
5. Udfordringer ved opfattelsen af værdi .....	75
6. Konklusion .....	78
7. Perspektivering .....	80
8. Litteraturliste.....	81
9. Bilag.....	84
9.1 Bilag 1.....	84
9.1.1 Interviewspørgsmål til stakeholder .....	84
9.1.2 Interviewspørgsmål til intern revision .....	85
9.2 Bilag 2 .....	86
9.3 Bilag 3 .....	87
9.4 Bilag 4.....	88

# 1. Indledning

## 1.1 Introduktion

Intern revision er integreret i mange danske virksomheder, og mere end 500 personer er medlem af The Institute of Internal Auditors (IIA) i Danmark. IIA som er en international forening, hvis formål er at forene interne revisorer og styrke udviklingen inden for intern revision igennem kurser til foreningens medlemmer og alle, der kunne være interesserede i intern revision. Foreningen har på globalt plan mere end 180.000 medlemmer og repræsenterer interne revisionsafdelinger i både private og offentlige virksomheder.

IIA bestræber sig på at styrke udviklingen inden for intern revision ved at fremme budskabet om de mange fordele, der kan ligge i at have en intern revisionsafdeling i organisationen. Dette gøres bl.a. ved at holde månedsmøder, kurser, netværksarrangementer og konferencer. Virksomheder og organisationer oplever i dag øget pres i forhold til at begrænse og håndtere risici på en måde, der ikke reducerer deres muligheder for at opnå de forretningsmæssige mål. Her findes der stort potentiale for intern revision i at hjælpe virksomheder håndtere risici og fremme forretningsmål igennem leveringen af ydelser som revision og rådgivning, samtidig med at være en uafhængig integreret del af organisationen.

Intern revision er velkendt i globalt, hvorfor man finder flere interne revisionsafdelinger i udlandet end herhjemme. Det skyldes ofte, at kravene for compliance, risikostyring m.m. er anderledes i udlandet end dem, vi har i Danmark, hvor intern revisions rolle er at sikre at forretningen er forankret, som der ønskes. Til trods for kendskabet til intern revision og fordelene, der kan ligge i at have en intern revisionsafdeling, findes der stadig store danske virksomheder (eks. Københavns Lufthavn, Grundfos og Lego), som ikke har en intern revisionsafdeling. Til trods for at IA i visse virksomheder er påkrævet ved lov, er årsagen bag valget om ikke at have en intern revisionsafdeling ukendt. Dog vides det, at intern revision kan, alt afhængig af størrelsen, være en løntung afdeling grundet de egenskaber og kompetencer, dets medarbejdere skal besidde. Der betvivles derfor, om de store virksomheder, der kan rumme en intern revisionsafdeling, blot ikke finder værdi i intern revision.

IIA præsenterer en række standarder og retningslinjer til interne revisionsafdelinger, og hvori man finder formålet med intern revision. Ifølge IIA skal intern revision tilføre værdi til organisationen igennem deres ydelser og egenskaber. Værdiskabelsen, som intern revision skal levere, er et fænomen, der ofte bliver diskuteret. IIA har udført undersøgelser, udgivet rapporter og foretaget interview, hvor spørgsmålet om IA's skabte værdi har været i centrum. Værdiskabelse er i sig selv en u håndgribelig størrelse, og man har længe haft svært ved at kvantificere værdi, da værdi hos én person opfattes anderledes end hos en anden. Det leder til følgende problemformulering:

## 1.2 Problemformulering

*Hvordan opfattes den værdi, som intern revision skaber i virksomheden for henholdsvis finansielle- og ikke-finansielle virksomheder?*

## 1.3 Underspørgsmål

For at besvare afhandlingens ovenstående problemformulering er der opstillet følgende underspørgsmål:

1. Hvordan defineres intern revision, og hvad er forskellen på intern revision i finansielle og ikke-finansielle virksomheder?
2. Hvordan defineres og vurderes værdiskabelse?
3. Hvorledes opfatter intern revisor og stakeholder værdiskabelsen leveret af intern revision i henholdsvis finansielle og ikke-finansielle virksomheder ens?
4. Hvilke udfordringer ses der ved værdiskabelsen ved intern revision?

Første underspørgsmål besvares i kapitel to. Andet underspørgsmål besvares i kapitel tre. Tredje underspørgsmål besvares i kapitel fire, og fjerde underspørgsmål besvares i kapitel fem.

## 1.4 Afhandlingens målgruppe

Denne opgave henvender sig til læsere, der besidder et grundlæggende kendskab til revision, herunder intern revision. Målgruppen er primært interne revisorer, eksterne revisorer, bestyrelsesmedlemmer, direktører og andre relevante stakeholdere til intern revision.

## 1.5 Afgrænsning

Det er relevant at opstille begrænsninger for besvarelsen af opgavens problemformulering og derved fremhæve, hvilke elementer der ikke bliver undersøgt, men som kunne have været relevante i afhandlingen.

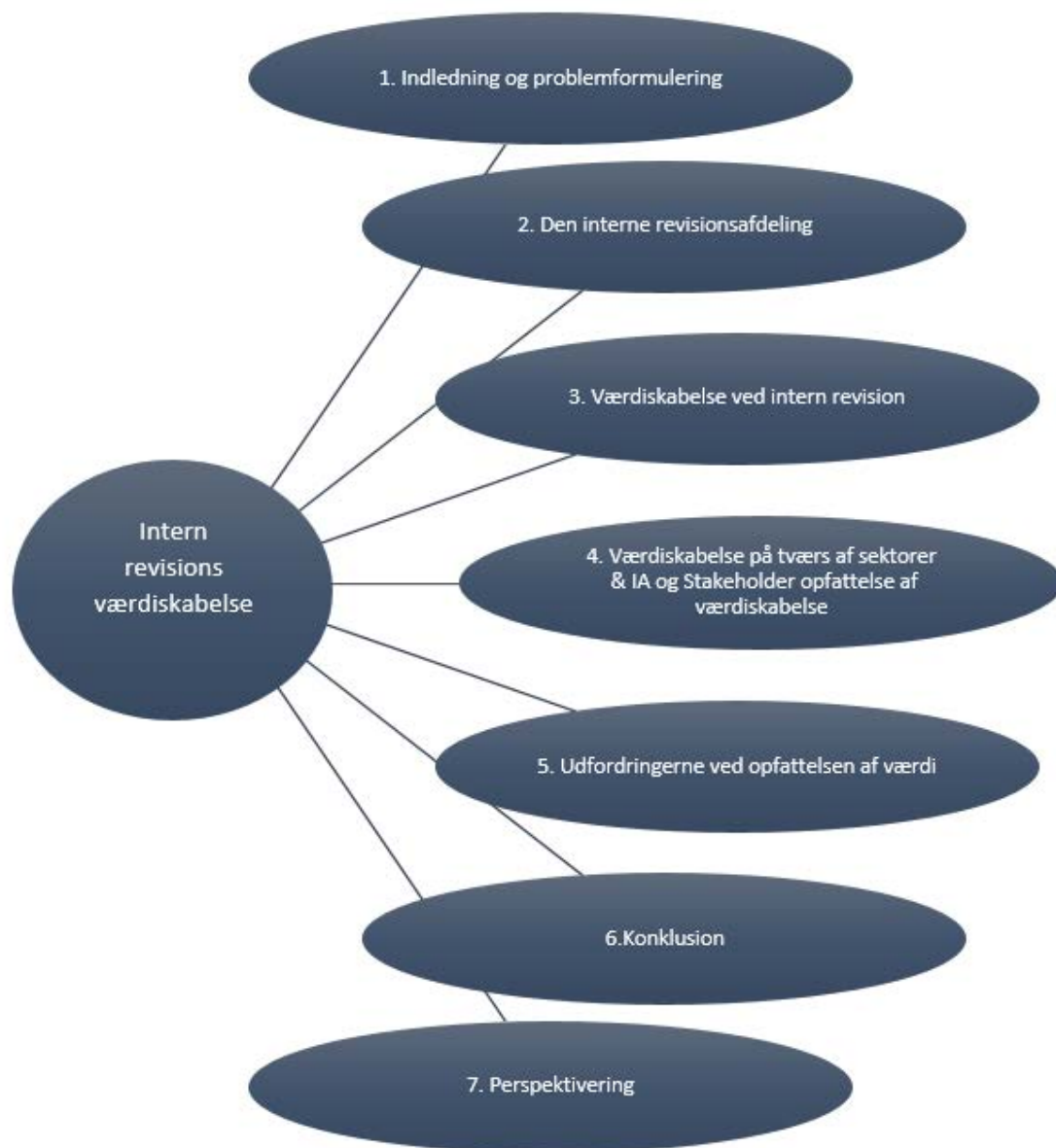
Problemformuleringen tager udelukkende udgangspunkt i danske virksomheder, men en international undersøgelse kunne være relevant, hvis der ønskes en generaliseret forståelse for værdiskabelse ved intern revision. Dertil er besvarelsen afgrænset til at indebære finansielle og ikke-finansielle virksomheder. Der findes mange typer finansielle virksomheder og mange typer ikke-finansielle virksomheder, men det tager denne afhandling ikke højde for. Årsagen til dette er, at besvarelsen kan blive begrænset til en specifik branche vs. en anden specifik branche, og data og empiri for dette er begrænset hvis det skal tjene besvarelsen af problemformuleringen. Derfor samles flere brancher i én samlet sektor, kaldet enten finansielle virksomheder eller ikke-finansielle virksomheder.

Afhandlingen er yderligere afgrænset til kun at omhandle værdiskabelse ved intern revision og ikke andre aspekter af intern revision. Det betyder, at områder som risikostyring, kontroller og governance ikke undersøges dybdegående, men berøres i kontekst med, hvad interviewpersonen finder værdiskabende ved intern revision i de selvnævnte områder.

Grundet mangel på ressourcer, tid og kvantitativ data omhandler denne afhandling ikke en empirisk undersøgelse af opfattelsen af værdiskabelse hos flere end de udvalgte interne revisorer og stakeholdere. Det betyder, at denne afhandling ikke tager højde for eksterne stakeholderes opfattelse af IA's værdiskabelse, eks. eksterne revisorer, investorer osv.



## 1.6 Opgavens struktur og indhold



## 1.7 Begrebsafklaring

- 1) CAE = Chief Audit Executive/Intern revisions chef
- 2) IA = Internal Audit/ Internal Auditor/Internal auditing
- 3) IIA = the Institute of Internal Auditors
- 4) Stakeholder = bestyrelsesmedlem/direktør/revisionsudvalgsformand

## 1.8 Metode

### 1.8.1 Metodegrundlag og videnskabsteori

Videnskabsteori er med til at give forståelse for de svagheder og styrker, der eksisterer ved den metode, man anvender som forsker. For at opnå forståelse for det videnskabsteoretiske paradigme afhandlingen bygger på, starter dette afsnit med en redegørelse af paradigmets konsekvenser: ontologi, epistemologi og metodologi. Disse vil udgøre fundamentet for forståelsen af de metodiske overvejelser og valg, der er blevet truffet i udarbejdelsen af denne afhandling.

#### *Paradigme valg*

Voxted redegør i 'Valg der skaber viden' for paradigmer. Her defineres et paradigme som:

*"Et basalt sæt af værdier som styrer vores handlinger – både hverdagshandlinger og handlinger forbundet med disciplinerede undersøgelser"* (Voxted, 2006)

Et paradigme har fundamentalt tre konsekvenser: 1) ontologisk konsekvens, 2) epistemologisk konsekvens og 3) metodologisk konsekvens (Voxted, 2006). Den ontologiske konsekvens fremtvinger en bestemt virkelighedsopfattelse, som har betydning for, hvordan man arbejder epistemologisk og metodologisk (Voxted, 2006). Det betyder, at man ser verden igennem bestemte briller. Den epistemologiske konsekvens fremtvinger bestemte antagelser om, hvordan man opnår viden om det værende, som har betydning for, hvordan man arbejder metodologisk (Voxted, 2006). Her vurderes, hvad viden er for en størrelse, og hvordan man kan skabe viden. Den metodologiske konsekvens fremtvinger bestemte antagelser om fremgangsmåder ved videnskabelse, som har betydning for forskeres håndværk som analytikere (Voxted, 2006). Dette påvirker den praktiske tilgang til forskningsprocessen og forskningsmetoden (Voxted, 2006).

I videnskabsteori er tre paradigmer særligt anvendt: positivisme, neo-positivisme og konstruktivisme. Denne afhandling arbejder ud fra et neo-positivistisk paradigme med en epistemologisk konsekvens, kendt som modificeret objektiv. Når epistemologien i neo-positivismen modificeret objektiv betyder dette, at man opnår og afdækker objektiv viden til bedste mulige evne. Neo-positivister mener, at virkeligheden eksisterer uafhængigt af vores erkendelse af den (Voxted, 2006). Derfor bestræber neo-positivister sig på at opnå en realistisk viden om virkeligheden ved at

forholde sig objektive. Der optræder dog usikkerhed om, hvorvidt man kan opnå absolut viden om virkeligheden, da mennesket er præget af værdier og følelser (Voxted, 2006). Neo-positivister er derfor bevidste om, at den absolutte sandhed er et ideal, da menneskets objektivitet optræder under begrænsede omstændigheder grundet vores følelsers indflydelse på vores objektivitet.

Problemformuleringen ønsker besvarelse på opfattelsen af værdiskabelse. En opfattelse er et subjektivt fænomen, hvorfor problemformuleringens besvarelse afhænger af, hvem der er besvareren. Afhandlingens undersøgelsesdesign bidrager til, at sandheden kan observeres ud fra besvarerens bedste evne til at afdække virkeligheden objektivt.

### 1.8.2 Undersøgelsesdesign

Afhandlingens indsamlede data og empiri er tilgået med den deduktive metode. Deduktion er en metode til indsamling af viden, hvor man går ud fra generelle regler og tilslutter disse til en konkret hændelse. Med andre ord er den deduktive fremgangsmåde når man anvender generel teori til et specifikt empirisk tilfælde (Andersen, 2005).

Afhandlingen starter med et redegørende undersøgelsesdesign, hvor den interne revisionsafdeling og værdiskabelse ved intern revision beskrives. Herefter anvendes der en eksplorativ tilgang i afhandlingen for at undersøge opfattelsen af værdiskabelse i de forskellige sektorer og hos stakeholdere og CAEs. Teori anvendes på det indsamlede empiri for at uddrage konklusioner fra det analyserede og bearbejdede empiri. Afslutningsvist vil afhandlingen undersøge de udfordringer, der fremgår ved værdiskabelse ved intern revision.

Med henblik på empirien bearbejdes interviews ved hjælp af meningskondensering og fortolkning. Meningskondensering bygger på kodning og indebærer en kortere formulering af de meninger, interviewpersonerne udtrykker (Kvale, 2014). Der var en tendens i udførelsen af interviewene til, at interviewpersonen svarede med lange udsagn og forklaringer. Meningskondensering har tilladt, at lange udsagn komprimeres til korte udsagn, hvor det centrale i det, der er sagt, omformuleres med få ord (Kvale, 2014).

Meningsfortolkning er, når man går ud over det, der direkte bliver sagt, og udvikler strukturer og meningsrelationer, der ikke umiddelbart fremtræder i en tekst (Kvale, 2014). Interviewene var semi-

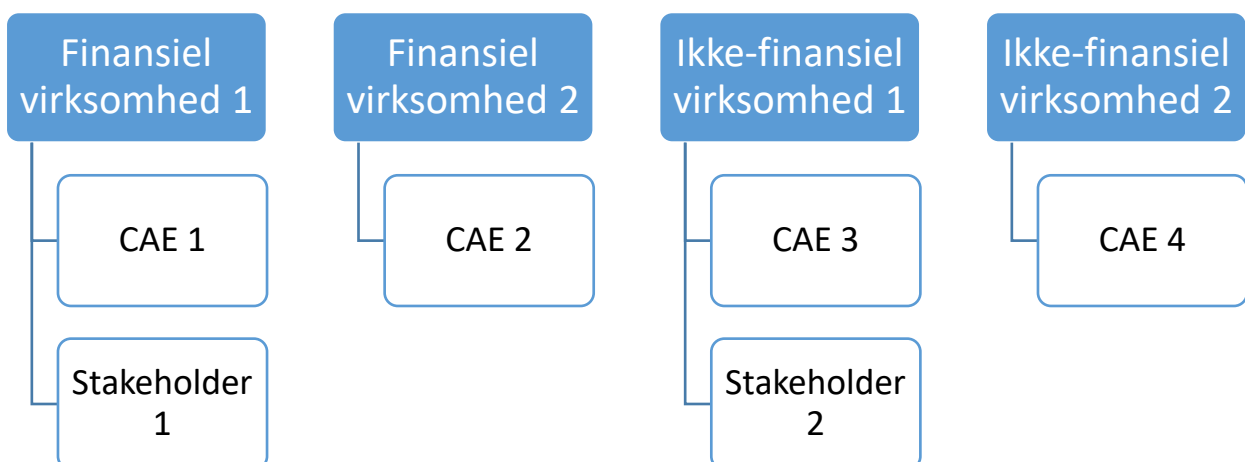
strukturerede, da interviewere var åbne for nye informationer og synsvinkler, til trods for at have en teoretisk viden om undersøgelsesfeltet. Dette betød, at interviewpersonernes besvarelser var åbne for fortolkning for interviewere. Brugen af meningskondensering og meningsfortolkning af empirien bidrog med klarhed til besvarelse af problemformuleringen. Fortolkningen foretaget til denne afhandling kan være påvirket af forfatters forudindtagede opfattelse af problemfeltet. Hertil er tilgangen til undersøgelserne udført for udarbejdelsen af denne afhandling problemorienteret og ikke løsningsorienteret.

### 1.8.3 Data

Den relevante data og empiri for afhandlingen kan inddeles i to kategorier: primær og sekundær.

#### 1.8.3.1 Primær data

Den primære datakilde for denne afhandling har været interviews af CAEs og stakeholdere i både finansielle og ikke-finansielle virksomheder. I alt blev der udført to interviews med stakeholdere, og fire interviews med CAEs fra hver deres virksomhed. Udvælgelsen af interviewpersoner er baseret på en samtale med formanden for IIA Danmark, hvorved vi sammen har vurderet, hvilke personer der ville bidrage mest til besvarelsen af problemformuleringen. Der var taget kontakt til flere mulige interviewpersoner, men der var begrænset adgang til disse, og begrænset tid, så udfaldet blev de nedenfor viste interviewpersoner. Interviewpersonerne er alle blevet tilbudt anonymitet, hvorfor reelle navn, eksakte titel og virksomhedsnavn er anonymt. Nedenstående figur viser forholdet mellem de forskellige CAEs og stakeholdere i de respektive virksomheder.



CAE 1 og CAE 2 repræsenterer intern revision i finansielle virksomheder, hvorfor deres meninger er benyttet til at repræsentere den generelle opfattelse af værdiskabelse ved intern revision i den finansielle sektor. Ligeledes er CAE 3 og CAE 4 blevet brugt som repræsentanter for alle interne revisorers opfattelse ved intern revision i den ikke-finansielle sektor. Man kan under almindelige omstændigheder ikke udtage få individers meninger og benytte disse til en generalisering af en hel sektors opfattelse af værdiskabelse. Dog er de udvalgte interviewpersoner repræsentative, da de er anbefalet af formanden for IIA Danmark grundet hans kendskab til interne revisorer i Danmark, og anses som eksperter i deres felt. Alle fire virksomheders deltagere er medlemmer af IIA Danmark, som kan indikere ens opfattelse af værdiskabelse, eller i så fald et fælles ønske om at forfremme de positive sider ved intern revision. Derfor er den anden interview gruppe – stakeholdere – meget relevante for at undersøge den reelle opfattelse af værdiskabelse ved intern revision, da de ikke har samme formål som IIA medlemmer. Stakeholderne har selv arbejdet med intern revision, og besidder stort kendskab til IA i sin helhed. Stakeholder 1 og Stakeholder 2 repræsenterer derfor også opfattelsen af værdiskabelse ved intern revision i hver sin sektor, heraf grundet manglende adgang til stakeholdere, der har kendskab til intern revision.

#### *1.8.3.2 Sekundær data*

Den sekundære data i denne afhandling er indhentet ved desk research, og består af kvantitativ og kvalitativ data. Dette har hovedsagligt været artikler, rapporter og publikationer, undersøgelser fra de store revisionshuse (PWC og KPMG), lærebøger og relevante online hjemmesider.

#### **1.8.4 Kildekritik**

Validitet og reliabilitet er forventeligt, når det gælder dataindsamling. Validitet omhandler dataenes gyldighed i forhold til problemformuleringen, og reliabilitet omhandler dataenes pålidelighed (Kvale, 2014). De indsamlede data er påkrævet at have høj validitet og reliabilitet, hvis de skal anses som gyldige og pålidelige til at tjene afhandlingens formål. Hovedparten af den indsamlede empiri er fra interviews. Interviewpersonernes udtalelser er subjektive holdninger, men anses som pålidelige grundet deres ekspertise og store kendskab til intern revision. Dertil besidder interviewpersonerne relevant kendskab til afhandlingens problemfelt, hvorfor deres besvarelser anses som valide.

Den sekundære data stammer fra objektive informationskilder, som lærebøger og øvrige relevante bøger. Disse er vurderet valide, grundet deres relevans for emnet, og pålidelige, da de er uafhængige enheder. Den anden del af empirien, som rapporter, artikler, undersøgelser mv., stammer fra publikationer og analyser, der kan være præget af subjektive opfattelser eller holdninger til emnet. Denne type data er blevet benyttet i en kontekst, som har været relevant for at besvare opgavens problemformulering.

## 2. Den interne revisionsafdeling

For at opnå bedre forståelse af intern revision som en funktion i organisationen samt forskellene mellem intern revision i en finansiel og en ikke-finansiel virksomhed er formålet med dette kapitel at besvare nedenstående problemstilling:

*Hvordan defineres intern revision, og hvad er forskellen på intern revision i finansielle og ikke-finansielle virksomheder?*

Dette kapitel opridser den interne revisionsfunktion, således at der opnås forståelse for de forskellige elementer, som intern revision udgør. Kapitlet vil derfor starte med en definition af intern revision, hvor der udledes de elementer, der udgør intern revision. Gældende standarder og lovkrav vil efterfølgende blive redegjort for at vise forskellen i de eksisterende krav og retningslinjer for interne revisorer i henholdsvis finansielle og ikke-finansielle virksomheder. Derefter vil de respektive elementer i intern revision blive uddybet. Formålet med dette er at opnå en forståelse for intern revision som en funktion i en organisation.

### 2.1 Intern revision definition

The Institute of Internal Auditors (IIA), definerede i 1999 intern revision som følgende:

*"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 system and governance processes." (IIA, 2018)*

Formålet med intern revision fremgår af ovenstående definition. Gennem en systematisk og disciplineret fremgangsmåde, hvor effektiviteten af henholdsvis risikostyringen, kontrolsystemet og governance-processerne i virksomheden evalueres og forbedres, formår intern revision at hjælpe organisationen med at opnå sine mål. Egenskaberne, som intern revision besidder, og som skaber værdi og forbedring af organisationens drift, er at funktionen er en uafhængig, objektiv assurance- og rådgivningsaktivitet. Det fremgår af definitionen ovenfor, at intern revision involverer flere elementer. Det kan udledes, at intern revision udgør følgende fem elementer:

- Opnåelse af organisationens mål.
- Evaluering og forbedring af effektiviteten af risikostyring, kontrolsystem og governance-processer.
- Assurance- og rådgivningsaktiviteter, designet til at skabe værdi samt forbedre organisationens drift.
- Uafhængighed og objektivitet.
- Revisionsprocessen som en systematisk og disciplineret fremgangsmåde.

De ovenstående fem elementer vil i næste afsnit 2.3 - 2.9 blive uddybet med det formål at skitsere intern revision i organisationen. Elementerne vil hver blive uddybet, da de bidrager med teoretisk grundlag til analysen i kapitel fire.

## 2.2 Regulering og lovkrav

### 2.2.1 Regulering i finansielle virksomheder

I den finansielle sektor reguleres intern revision gennem lov om finansiel virksomhed (FIL) og revisionsbekendtgørelsen (Davidsen et.al, 2016). Jf. revisionsbekendtgørelsen § 17, stk. 3, skal finansielle virksomheder etablere en intern revisionsfunktion, såfremt virksomheden i de to seneste regnskabsår i gennemsnit har haft 125 eller flere fuldtidsansatte (Erhvervsministeriet, 2016). For virksomheder under denne grænse gælder, at bestyrelsen frivilligt kan etablere en intern revisionsfunktion, men i så fald er revisionsbekendtgørelsens bestemmelser også gældende for frivilligt etablerede interne revisionsfunktioner, jf. § 17, stk. 1 og 2 (Erhvervsministeriet, 2016). For bestemmelser om IA's arbejde, herunder uafhængighed, findes disse i FIL, hvorimod rammerne for revisionens gennemførelse og etablering findes i revisionsbekendtgørelsen (Davidsen et.al, 2016).

I Bilag 4 til revisionsbekendtgørelsen kan man yderligere finde, at IA skal være opmærksom på forbud mod selvrevision, forbud mod at påtage sig ledelsesopgaver, såsom risikostyringsstrategi og fastsættelse af risikoappetit, og kravet om en form for compliance-ansvarlig i virksomheden. I Danmark er der tradition for, at IA i finansielle virksomheder udfører finansiel revision, men kan foretage andre typer opgaver (Davidsen et.al, 2016). Ifølge Finanstilsynet, som fører tilsyn med IA i den finansielle sektor, har IA's opgaver den forudsætning, at de skal være af revisionsmæssig



karakter og ikke omhandle rådgivning. For specifikation af hvilke opgaver IA må og ikke må påtage sig, henvises der til afsnit 2.6.

### 2.2.2 Regulering i ikke-finansielle virksomheder

I de ikke-finansielle virksomheder findes der intet forbud imod IA's udførelse af rådgivningsopgaver, dog er det velanvendt at overveje truslerne mod IA's uafhængighed (Davidsen et.al, 2016). I general forstand findes der ikke nogen dansk lovregulering eller noget krav til eksistensen af en intern revisionsfunktion i ikke-finansielle virksomheder. Intern revision optræder i dansk "soft law" eller "følg eller forklar"-princippet, hvor det anbefales, at bestyrelsen årligt overvejer behovet for en intern revisionsfunktion (Davidsen et.al, 2016).

Hvis der vælges en intern revisionsfunktion, er det jf. Revisorloven § 31, stk. 2, revisionsudvalgets opgave at overvåge, hvorvidt intern revision fungerer effektivt. Hvis der ikke er etableret et revisionsudvalg, hører dette ansvar til den samlede bestyrelse. Bestemmelsen gælder dog kun børsnoterede virksomheder (Davidsen et.al, 2016). Dette udelukker dog ikke eksistensen for IA i ikke-finansielle virksomheder, der ikke er børsnoterede.

Rammeværket for reguleringen af intern revision i ikke-finansielle virksomheder kaldes *the International Professional Practices Framework (IPPF)*, og som en del af dette finder man *the Institute of Internal Auditors* standarder – også kaldet IIA Standarder. Standarderne retter sig imod IA både i finansielle og ikke-finansielle virksomheder. Standarderne er ikke påduttet IA i Danmark som lovkrav, dog er det naturligt at inddrage dem i praksis.

IIA standarderne er opdelt i obligatoriske retningslinjer og anbefalede retningslinjer (IIA, 2018). Under de obligatoriske retningslinjer ligger IIA kerneprincipper, de etiske regler, IIA standarderne. Under de anbefalede retningslinjer finder man *Implementation Guide* og *Supplemental Guide*. De anbefalede retningslinjer anses ikke som relevante for afhandlingen, hvorfor disse ikke uddybes.

## IIA Standarder

Disse standarder kan opdeles i attribute-standarder og performance-standarder. Attribute-standarder er retningslinjer for intern revisors såkaldte *attributes*, dvs. karaktertræk og egenskaber. Performance-standarder er retningslinjer for intern revisions funktion og præstation. De primære attribute- og performance-standarder (Davidsen et.al, 2016) er opsamlet nedenfor:

IIA 1000 - Purpose, Authority, and Responsibility

IIA 1100 - Independence and Objectivity

IIA 1200 - Proficiency and Due Professional Care

IIA 1300 - Quality Assurance and Improvement Program

IIA 2000 - Managing the Internal Audit Activity

IIA 2100 - Nature of Work

IA 2200 - Engagement Planning

IIA 2300 - Performing the Engagement

IIA 2400 - Communicating results

IIA 2500 - Monitoring Progress

IIA 2600 - Communicating the Acceptance of Risks

## **Kerneprincipper**

For at en intern revisionsfunktion skal være effektiv skal alle principper være til stede og operere effektivt, uagtet om man befinder sig i en finansiel eller en ikke-finansiel virksomhed. Følgende principper fra *The Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing* (IIA, 2018) anses som kerneprincipperne hos intern revision. Intern revision skal foretage følgende:

- I. Demonstrere integritet
- II. Demonstrere dygtigt og passende professionel adfærd
- III. Være objektiv og fri fra unødigt indflydelse (uafhængig)
- IV. Følge strategien, formålet og risikoen i organisationen
- V. Være passende positioneret i organisationen og besidde de nødvendige ressourcer
- VI. Demonstrere kvalitet og kontinuerlig forbedring
- VII. Kommunikere effektivt
- VIII. Ledere risiko-baseret revision
- IX. Være indsigtsgrib, proaktiv, og fremtidsfokuseret
- X. Støtte organisatoriske forbedringer

## **Etiske regler**

Interne revisorer forventes at overholde og implementere følgende principper fra *the Code of Ethics* (IIA, 2018), som vedrører forventningerne til IA's adfærd:

- I. Integritet
- II. Objektivitet
- III. Fortrolighed
- IV. Dygtighed

Formår intern revision at leve op til IIA-standarderne, kerneprincipperne og de etiske regler, anses den interne revisionsfunktion for effektiv (IIA, 2018).

## 2.3 De organisatoriske målsætninger

Det er nødvendigt for en organisation at have målsætninger, hvis den ønsker at udvikle sig. Målsætninger er med til at fortælle hvad organisationen ønsker at opnå, og derved hvor organisationen ønsker at bevæge sig hen. Opnåelsen af de organisatoriske mål definerer, hvorvidt organisationen er succesrig i sine handlinger. Det er en integreret del af IA at hjælpe organisationen med at opnå sine målsætninger igennem sit arbejde (Anderson et.al, 2017). De organisatoriske målsætninger kan opdeles i følgende fem typer (Anderson et.al, 2017):

### **Strategiske målsætninger**

Disse mål er nedsat af direktionen og relaterer sig til organisationens interesser. De strategiske målsætninger viser, hvordan man i organisationen ønsker at opnå forretningens mål og skabe værdi.

### **Operationelle målsætninger**

Disse mål relaterer sig til effektiviteten og ydeevnen af organisationens drift, herved de operationelle og finansielle performancemål samt sikring af organisationens aktiver og ressourcer mod tab.

### **Finansielle målsætninger**

Disse mål kaldes også for rapporteringsmål. De finansielle mål relaterer sig til den eksterne og interne finansielle og ikke-finansielle rapportering og omfatter pålideligheden af den rapporterede information med særlig henblik på gældende lovkrav for organisationen.

### **Compliance-målsætninger**

Opnåelse af disse mål fortæller, hvorvidt organisationen er 'compliant', altså om der er implementeret tilstrækkelige forholdsregler til, at organisationen overholder gældende love og regler.

## 2.4 Assurance- og rådgivningsaktiviteter

Intern revision kan agere både som en assurance-aktivitet og som en rådgivende aktivitet. Assurance- og rådgivningsaktiviteter er forskellige på tre aspekter: formålet med engagementet, den ansvarlige for engagementsomfanget, og antallet af involverede parter (Anderson et.al, 2017).

Formålet med en rådgivningsaktivitet er at yde rådgivning og anden assistance oftest til den, der anmoder om rådgivningen (Anderson et.al, 2017). Rådgivning er baseret på IA's ekspertise og detaillkendskab i virksomheden. Arten og omfanget af rådgivningsopgaven bestemmes i samarbejde mellem IA og den ønskede bruger af rådgivningen. Der er kun to involverede parter i rådgivningsaktiviteten – IA, der yder rådgivningen, og kunden, der ønsker rådgivningen. Aktiviteten skal skabe værdi, uden at IA påtager sig nogen form for ledelsesansvar. Rådgivningsopgaver optræder oftest i form af ad hoc-opgaver, som ikke er en del af IA's initiale årlige revisionsplan. Eksempler på rådgivningsopgaver kan være: rådgivning, træning, formidling og sparring (Anderson et.al, 2017).

Formålet med en assurance-aktivitet er at revidere og evaluere områder i organisationen for at afgive konklusioner relevante for den tilsigtede bruger. Dette bidrager med øget tillid og bedre beslutningsgrundlag hos den tilsigtede bruger af IA's konklusioner på revisionen. Assurance-opgaver udføres af IA igennem en uafhængig og objektiv evaluering af organisationens risikostyring, kontrolsystem og governance-processer (Anderson et.al, 2017). Det er op til IA at bestemme art og omfang af opgaven. Der er tre involverede parter i en assurance-aktivitet: IA som evaluerer og udtrykker en konklusion/anbefaling, den reviderede part og den tilsigtede bruger af IA's konklusion (Anderson et.al, 2017).

Der skelnes imellem to typer revision som arbejdsopgaver for IA – finansiel og operationel revision. Herudover kan IA have opgaver i forhold til risikostyring og compliance (Davidsen et.al, 2016).

### **Finansiel revision**

Den finansielle revision, som IA udfører, differentierer ikke væsentligt fra den finansielle revision udført af eksterne revisorer. Dog kan bestyrelsen pålægge IA at udføre en mere detaljeret revision, end den eksterne revision ville have udført (Davidsen et.al, 2016). Dette giver eksterne revisorer muligheden for at bruge IA's udførte arbejde til deres revision, dertil med supplerende handlinger,

hvis ekstern revisor finder det relevant. IA's finansielle revision kan derfor anses som en del af det arbejde, eksterne revisorer er ansvarlige for at udføre (Davidsen et.al, 2016). Dette kræver et godt samspil mellem IA og ekstern revision, da IA i overvejende grad fører revision med henblik på at skabe værdi gennem reducere af omkostninger til den samlede revision af den finansielle rapportering (Davidsen et.al, 2016). Arbejdsopgaver inden for finansiell revision kan være følgende (Davidsen et.al, 2016):

- Revision og afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporter
- Afgivelse af erklæringer, konklusioner, oplysninger og informationer i henhold til lov om finansiell virksomhed og revisionsbekendtgørelsen
- Afgivelse af erklæringer over for offentlige myndigheder.

### **Operationel revision**

Operationel revision omhandler i bred forstand virksomhedens interne kontrolsystem. Her gennemgås og vurderes de processer, virksomheden har etableret med henblik på at opnå sikkerhed for de af ledelsens fastsatte mål (Davidsen et.al, 2016). IA's operationelle revision indebærer derfor vurderinger af virksomhedens interne kontroller og kontrolsystem. Det er IA's primære rolle at overvåge det interne kontrolsystem og vurdere det hensigtsmæssige i de etablerede interne kontroller (Davidsen et.al, 2016). Ønsker ledelsen, at IA har det daglige ansvar for det interne kontrolsystem, påtager IA sig en controllerfunktion, og der vil derved ikke længere være tale om intern revision (Davidsen et.al, 2016). IA skal derfor klart distancere sig fra styring og kontrol af det interne kontrolsystem og derimod blot overvåge og teste dets effektivitet.

### **Risikostyring**

Revision af risikostyringen involverer hele risikostyringsprocessen i sine fire faser: risiko-identifikation, vurdering, håndtering og rapportering. I Danmark er det vigtigt, at der skelnes mellem, hvilken rolle IA spiller med hensyn til risikostyringen: Deltager IA i risikostyring og derved har delvist ansvar herfor, eller evaluerer IA risikostyringen og påvirker alene risikostyringen igennem anbefalinger? Årsagen til dette er, at man i den finansielle sektor har et forbud imod, at IA påtager sig andre opgaver end revision (Davidsen et.al, 2016). IA's rolle i risikostyringen bliver uddybet i afsnit 2.6.

## Compliance-revision

Jf. Bilag 4 til revisionsbekendtgørelsen kan IA i finansielle virksomheder ikke varetage en compliance-funktion, men bør have en vurderende rolle i forhold til om compliance-funktionen fungerer betryggende (Davidsen et.al, 2016). Virksomheder i den finansielle sektor kan derfor oprette en compliance-funktion, såfremt de ikke selv ønsker at varetage ansvaret for håndteringen af compliance-risici. Da dette ansvar ikke må gives til IA, kan en compliance-funktion varetage håndteringen af risici for, at gældende lovgivning ikke overholdes (Davidsen et.al, 2016).

Uagtet typen af aktivitet kan processen for den pågældende assurance- eller rådgivningsaktivitets proces opdeles i følgende fire faser: planlægningsfasen, udførelsesfasen, rapporteringsfasen og opfølgingsfasen, som bliver uddybet i afsnit 2.8.

Som redegjort i afsnit 2.3 anses det for naturligt, at en virksomhed/organisation har en række mål, de ønsker at opnå. Med særlig henblik på opnåelse af organisationens mål er det direktionens opgave at træffe beslutninger dagligt, som kan have enten positiv eller negativ effekt for organisationen. Det antages derfor, at direktionen har et ønske om at træffe beslutninger på korrekt grundlag. Ifølge IIA 2100 forbedres intern revisions troværdighed og værdiskabelse i organisationen, når interne revisorer er proaktive, og deres evalueringer byder på ny indsigt. Med fokus på organisationens interne processer kan intern revisor med sine kompetencer evaluere og forbedre effektiviteten af de integrerede processer i organisationen. Intern revisions fund kan derfor bidrage til indsigt og dermed et bedre beslutningsgrundlag hos direktionen. Indsigt i effektiv risikostyring, kontrolsystem, og governance-processer bidrager derfor med øget sikkerhed for, at organisationen, og hermed direktionen, kan opnå sine mål.

Governance, risikostyring og det interne kontrolsystem er komplekse og nært forbundne, hvorfor afsnit 2.5 - 2.7 giver en dybere forståelse for deres indbyrdes forhold og roller i organisationen.

## 2.5 Governance

Organisationsstrukturer kan variere fra virksomhed til virksomhed. Uagtet dette, så er en overordnet governance-struktur nødvendig. Ifølge the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) kan governance lade sig definere ved følgende:

*“Corporate governance involves a set of relationships between a company's management, its board, its shareholders, and other stakeholders. Corporate governance also provides the structure through which the objectives of the company are set and the means of attaining those objectives”* (Anderson et.al, 2017)

Det kan sammenfattes, at governance-struktur er med til at sikre, at organisationens interessenters behov bliver mødt, da organisationens mål, og vejen til at opnå disse, bliver fastsat i denne proces. Til trods for at der eksisterer andre definitioner af governance, benytter denne afhandling sig af IIA's definition. Jf. IIA er governance en kombinationen af processer og struktur implementeret af bestyrelsen til at informere, dirigere, styre og monitorere organisationens aktiviteter til opnåelse af organisationens mål (IIA, 2018).

### **Roller og ansvar i governance**

Bestyrelsen er ansvarlig for governance-tilsyn, dog kan revisionskomiteer også varetage denne opgave, såfremt bestyrelsen foretrækker dette. Den første ansvarsopgave, bestyrelsen besidder, er at identificere nøgleinteressenter (Key Stakeholders), da bestyrelsen skal forstå og efterleve interessenternes behov/ønsker grundet deres betroede forpligtelse til organisationens interessenter. Bestyrelsen skal dertil også forstå de udfald, som organisationens interessenter finder uacceptable, og undgå disse. Dette udføres ved, at bestyrelsen *dirigerer* direktionen, *bemyndiger* dem autoritet til at træffe nødvendige beslutninger og *monitorer* den daglige drifts udfald (Anderson et.al, 2017).

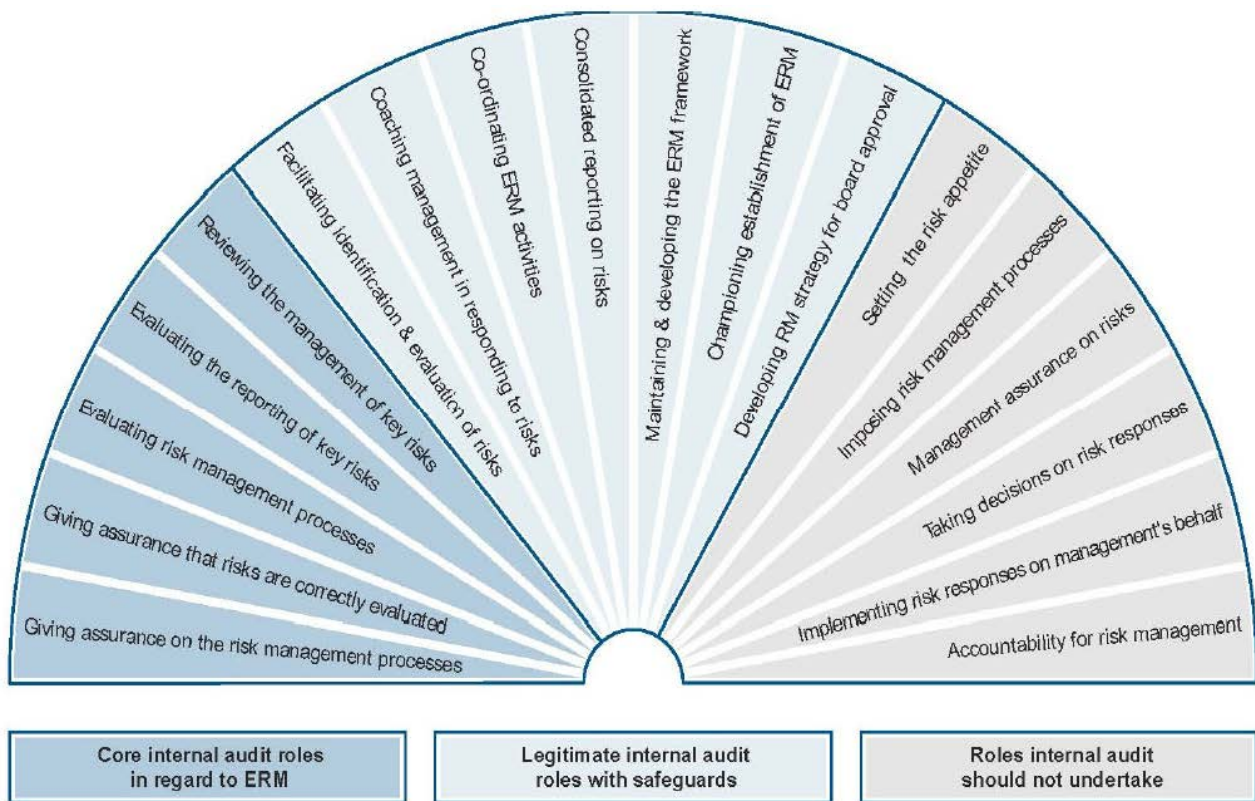
Det skal understreges, at direktionen, grundet bestyrelsens uddelegering af den daglige governance, anses i forhold til agent-principal-teorien. Det betyder, at direktionen agerer som agent for bestyrelsen, som er principalen. Direktionens rolle og ansvar er at efterleve bestyrelsens direktionslinjer og retningslinjer, så organisationen opnår sine mål.



Den interne revisors rolle og ansvar er ifølge IIA 2110 fra afsnit 2.2.2, at evaluere og forbedre effektiviteten af organisationens governance-processer. Intern revisor spiller derfor en betydelig rolle, da revisors handlinger kan påvirke direktionens og bestyrelsens beslutningsgrundlag. Det kan sammenfattes, at governance-struktur er implementeret af bestyrelsen, den daglige governance er udført af direktionen, og evaluering og forbedring af effektiviteten af governance-processer er udført af intern revision. Til trods for at governance i en organisation er et dynamisk fænomen, grundet konstant evaluering og revurdering til opnåelse af organisationens mål, så finder intern revision mulighed for at skabe værdi ved at levere indsigt i organisationens governance-processer.

## 2.6 Risikostyring

Risk management, som er tæt forbundet med governance, er processen udført af direktionen til at forstå og håndtere usikkerhed (risici og muligheder), der kan påvirke organisationens evne til at opnå sine mål (Anderson et.al, 2017). I 2009 udgav *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) et rammeværktøj, hvis formål er at hjælpe virksomheder med effektivt at identificere, evaluere og styre risici (COSO, *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, 2009). Rammeværktøjet er kendt som *Enterprise Risk Management Framework* (ERM) og omhandler virksomhedens risikostyring, der omfatter det interne kontrolsystem og interaktionen mellem virksomhedens risikostyring og det interne kontrolsystem. Til ERM-modellen udviklede IIA en tilhørende model, der påviser IA's roller og ansvar i risikostyring (IIA T. I., *IIA Position Paper*, 2009).



Figur 3 – (IIA T. I., IIA Position Paper, 2009).

Modellen skitserer de handlinger, en effektiv og professional IA-funktion må og ikke må udføre med hensyn til risikostyring. Når IA's rolle vurderes, bør der tages hensyn til, hvorvidt handlingen indebærer risici i forhold til IA's uafhængighed og objektivitet, og hvorvidt handlingen bidrager til at forbedre organisationens risikostyring, kontrolsystem og governance-processer (IIA T. I., IIA Position Paper, 2009). Figuren skitserer handlingerne, også kendt som arbejdsopgaver, inddelt i tre kategorier (IIA T. I., IIA Position Paper, 2009). Kategorierne fra venstre til højre angiver, hvor stor en trussel handlingen er mod IA's uafhængighed og objektivitet, hvor venstre side indebærer ingen trussel, og højre side indebærer størst trussel. Den første kategori indeholder opgaver, som er tilladte for IA. Den midterste kategori indeholder opgaver, som IA må udføre med sikkerhedsforanstaltninger. Den sidste kategori indeholder opgaver, som IA ikke bør udføre.

### **Roller og ansvar i risikostyring**

Bestyrelsens primære rolle i risikostyring er at føre risici tilsyn. Derudover hjælper bestyrelsen direktionen ved at etablere governance- og driftsprocesser, definere kultur og ønsket adfærd,

demonstrere forpligtelse til integritet og tildele myndighed over risikostyring. Direktionens rolle er at udføre alle aktiviteter i organisationen, heriblandt ERM. Direktionen er ultimativt ansvarlig for effektiviteten og udfaldet af ERM. IA's rolle er at evaluere pålideligheden af rapporteringen, effektiviteten af driften og compliance med gældende love og regler. I udførelsen af disse handlinger, formår intern revisor at eksaminere, evaluere, rapportere og anbefale på forbedringer til effektiviteten af organisationens ERM (Anderson et.al, 2017).

## 2.7 Kontrolsystem

Intern kontrol er blevet defineret af COSO som:

*"A process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance". (COSO, COSO official webpage, 2018)*

Når interne kontroller betragtes i helhed, er der tale om et internt kontrolsystem. Som forklaret i ovenstående afsnit omhandlende risikostyring er kontrolsystemet og risikostyring interrelateret. Jf. ERM-modellen (COSO, Enterprise Risk Management - Integrated Framework, 2009) er en observation af kontrolmiljøet første skridt i retningen af effektiv risikostyring. Kontrolmiljøet består af eksisterende standarder, politikker, processer og strukturer og er derfor forudsætning for et internt kontrolsystem (Anderson et.al, 2017). En observation og forståelse af dette kan danne videre grundlag for risikoidentifikation. Risikoidentifikation er relativ til etableret risikotolerance, hvilket betyder, at når organisationen risikoevaluerer, så gøres dette med henblik på mængden af risici, organisationen kan tolerere for samtidig at opnå sine mål (Anderson et.al, 2017). Når risikoidentifikationen er udført, kan der udføres kontrol. Kontrol, som er en del af risikostyringen, er processen udført af direktionen til at formindske risici til acceptable niveauer og på den måde bidrage til, at organisationen opnår sine mål (Anderson et.al, 2017). Kontrol udføres i alle enheder i organisationen.

### **Roller og ansvar i kontrolsystemet**

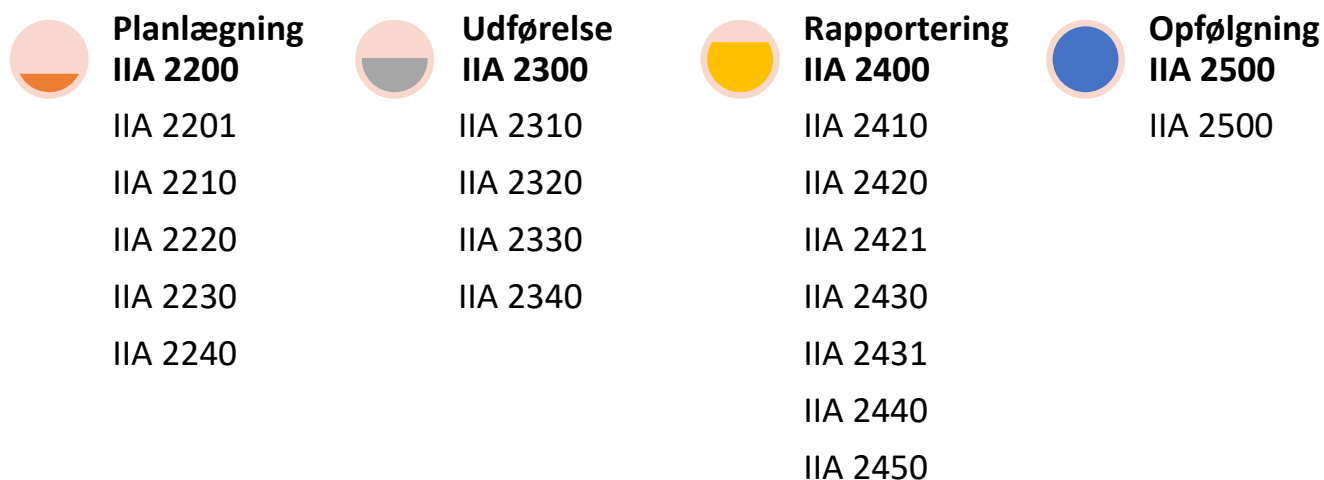
Bestyrelsens opgave er her den samme som med risikostyring. Udover at føre risici tilsyn og etablere governance- og driftsprocesser er det bestyrelsens rolle at være 'objektiv, egnet og nysgerrig' (COSO, COSO official webpage, 2018). Direktionens rolle er ikke anderledes end i ovenstående afsnit

med risikostyring, hvorfor deres rolle primært omhandler ansvar for et effektivt kontrolsystem. Direktionen etablerer organisationens målsætninger og vurderer derfor naturligt kontrolsystemet ud fra et cost-benefit-perspektiv for at kunne opnå disse målsætninger (Anderson et.al, 2017). Det kan tilføjes, at direktionen har ansvaret for 'tone at the top', hvilket afspejles i organisationens integritet og etiske adfærd. Intern revisions ansvar er at assistere organisationen i at opretholde effektive kontroller ved at evaluere deres effektivitet og give forbedringsforslag jf. IIA 2130. Mens direktionens ansvar er at sikre, at der er etableret et kontrolsystem, er det revisors rolle at give en uafhængig bekræftelse på, at kontrollerne er designet korrekt og implementeret effektivt.

Alle tre ovenstående processer fokuserer på opnåelse af organisationens mål. Bestyrelsen er ansvarlig for governance-processerne. Direktionen er ansvarlig for risikostyringen og kontrolsystemet. Intern revisor er ansvarlig for at evaluere og forbedre effektiviteten af alle tre processer.

## 2.8 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen er jf. IA-definitionen en systematisk og disciplineret fremgangsmåde, hvilket illustreres i processens forskellige faser. Hver fase omfatter en række standarder og retningslinjer skabt af IIA til netop at vejlede IA i, hvordan en intern revisionsfunktion skal fungere. Figuren for neden viser de respektive fire faser med deres tilhørende IIA Performance-standarder. Hver fase vil i efterfølgende afsnit blive uddybet.



Figur 4 – Egen tilvirkning

### 2.8.1 Planlægning

Jf. IIA 2200 er det IA's opgave at udvikle og dokumentere en plan for hver opgave, også kaldet et engagement. Denne plan skal inkludere opgavens formål, omfang, tidsmæssige placering og ressourceallokering. I forbindelse med opgavens formål skal IA tage højde for organisationens målsætninger og deres relevans til engagementet. Yderligere skal IA overveje, hvilke relevante risici der kunne eksistere i forbindelse med engagementet, effektiviteten af design og implementering af engagementets governance-, risikostyrings- og kontrolprocesser samt eventuelle muligheder for forbedring af de selvsamme processer jf. IIA 2201. Hvis der er tale om rådgivningsengagementer, skal IA etablere en fælles forståelse med kunden omkring formål, omfang og ansvarsfordeling. For væsentlige opgaver skal dette dokumenteres jf. IIA 2201. Performance-standarderne 2210, 2220, 2230 og 2240 omhandler henholdsvis engagementets formål, engagementets omfang, engagementets ressourceallokering og engagementets tidsmæssige allokering, inkl. ressourcefordeling.

### 2.8.2 Udførelse

Intern revision skal identificere, analysere, evaluere og dokumentere tilstrækkelig information for at opnå opgavens formål, jf. IIA 2300. Informationen skal være tilstrækkelig, pålidelig, relevant og brugbar, jf. IIA 2310. Dette er nødvendigt for, at IA kan basere sine fund og konklusioner på passende og hensigtsmæssige analyser og evalueringer jf. IIA 2320 & 2330. Samtidig skal der føres tilsyn med, at udførelsen af opgaven lever op til formålet og kvalitetskravet for opgaven, jf. IIA 2340.

### 2.8.3 Rapportering

Jf. IIA 2400 er det påkrævet af revisor at kommunikere resultater, og jf. IIA 2440 skal resultaterne kommunikeres til relevante personer. Disse personer skal være i stand til på passende vis at betragte/agere på resultaterne, hvorfor dette oftest er bestyrelsen eller revisionskomiteen, jf. IIA 2060. Rapportering af resultater kan også ske til direktionen, men for at minimere risikoen for misfortolkning, skal indholdet af en rapportering opfylde en række krav.

Jf. IIA 2410 skal rapporteringen indeholde opgavens formål, omfang og resultater. Rapporteringen skal være nøjagtig, objektiv, tydelig, kortfattet, konstruktiv, fuldstændig og i tide jf. IIA 2420. Hvis

der opstår en situation, hvor rapporteringen har indeholdt fejl, er det CAE's ansvar at kommunikere den korrekte information til alle involverede parter jf. IIA 2421.

Rapporteringen kan indeholde anbefalinger fra intern revisor, hvorfor IIA 2450 kræver, at rapporteringen indeholder følgende dele:

- Omfang og formål, inklusive tidsrammen for engagementet.
- Afgrænsninger til engagementet.
- Observationer.
- Revisionsfund.
- Risiko- og kontrolidentifikation.
- Anbefaling eller konklusion.

Rapportering kan foregå på forskellige måder alt afhængig af, hvad CAE finder relevant for opgaven, der rapporteres på – om der er tale om en assurance- eller rådgivningsopgave. Rapporteringen kan foregå skriftligt eller mundtligt, og oftest er det en kombination af begge (Anderson et.al, 2017). Hyppigheden af rapporteringen differentierer alt afhængig af, hvilken stakeholder der rapporteres til, som kapitel 4 vil illustrere.

#### 2.8.4 Opfølgning

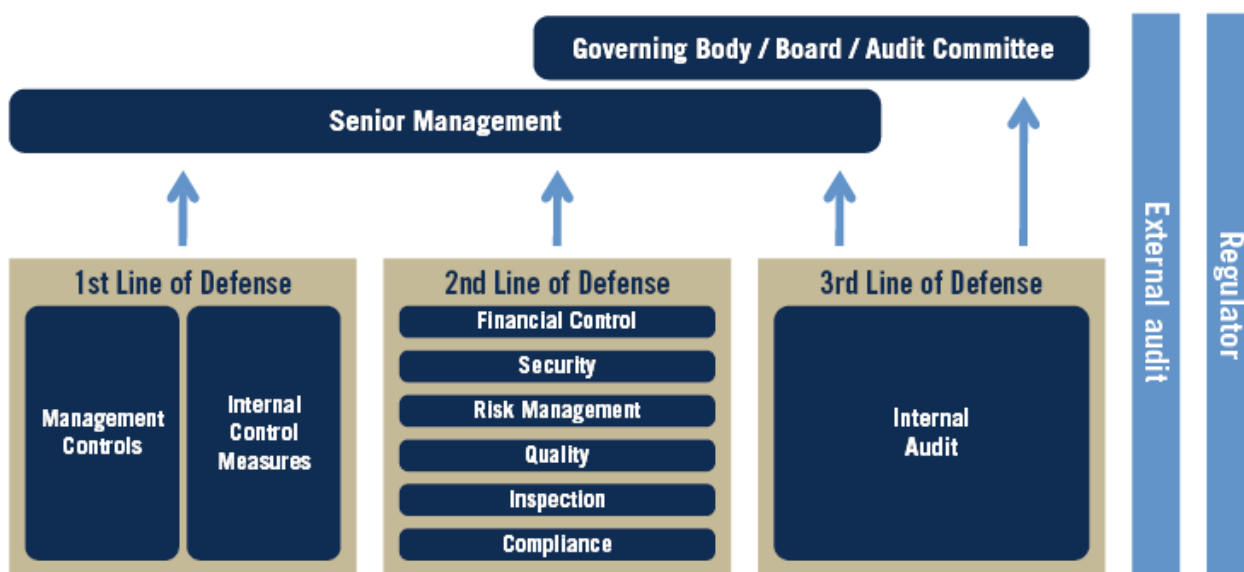
Opfølgning af rapportering er CAE's ansvar. Jf. IIA 2500 skal CAE etablere og opretholde en opfølgningsproces for, at de foranstaltninger, der igangsættes efter rapportering, kan overvåges. Dette sikrer, at direktionen lever op til sit ansvar, og at bestyrelsen sikrer sig, at de rette foranstaltninger bliver foretaget.

## 2.9 Intern revisions karakteristik

### 2.9.1 Uafhængighed

Uafhængighed referer til intern revisions-funktionens status i organisationsstrukturen. For at den interne revisionsfunktion skal være uafhængig, skal CAE rapportere til en funktion i organisationen, der ikke udfordrer revisors uafhængighed. Oftest er dette bestyrelsen eller revisionsudvalget, der rapporteres til. Det kan ses i *The Three Lines of Defense*-modellen. Denne model opridser på en

simpel måde den governance-struktur, der eksisterer i virksomheder. Modellen viser placeringen af de forskellige aktiviteter i organisationen, samt hvem de rapporterer til.



Figur 5 – (IIA T. I., IIA Position Paper, 2013).

Jf. IIA Position Paper opereres der med tre grupper, som er involveret i risikostyring (IIA T. I., IIA Position Paper, 2009). Den første linje, som illustreret ovenfor, er dem, som besidder risikoen. Den anden linje er dem, der fører tilsyn med risikoen. Den tredje linje er dem, der uafhængigt reviderer. Med intern revision placeret som tredje led er det deres opgave at revidere første og andet led samt rapportere revisionsfundene til bestyrelsen og/eller revisionskomiteen. Figuren viser, at der også kan rapporteres til senior management. IIA Attribute Standard 1100 ligger til grund for dette, da den dikterer, at CAE har en direkte og ubegrænset adgang til senior management og bestyrelsen for at sikre den rette uafhængighed til at udføre sine revisionsaktiviteter.

### 2.9.2 Objektivitet

Objektivitet omhandler den interne revisors standpunkt og holdning. Ifølge *'the Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing'* (IPPF Mandatory Guidance, 2018) skal intern revision være objektiv og fri fra unødigt indflydelse. Dette tillader, at revisor kan træffe fordomsfrie og upartiske bedømmelser. For at forholde sig objektiv og fri fra unødigt indflydelse kræves det, at revisor ikke involverer sig i driftsbeslutninger eller på anden vis placeres i en position, hvor det kan betvivles, om der eksisterer en interessekonflikt.

IIA standarderne, som er relevante for uafhængighed og objektivitet, hører ind under kategorien Attribute Standards. Attribute Standards adresserer intern revisions karakteristika, og følgende fire standarder findes relevante for intern revisions uafhængighed og objektivitet.

### 2.9.3 Attribute Standards

**1000** - Formål, myndighed og ansvar skal defineres formelt i en forretningspolitik ensartet med intern revisions mission og de obligatoriske elementer af IPPF (the Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing, the Code of Ethics, standarderne og definitionen af intern revision). CAE skal periodisk gennemgå forretningspolitikken og præsentere den for direktion og bestyrelsen til godkendelse.

**1100** - Uafhængighed er frihed fra betingelser, der truer intern revisions evne til at udføre sine aktiviteter i en upartisk facon. For at opnå denne uafhængighed skal CAE have direkte og ubegrænset adgang til direktionen og bestyrelsen. Trusler mod uafhængighed skal håndteres på det enkelte revisions, engagements, funktions og organisatoriske niveau.

Objektivitet er en upartisk ståstand, der tillader interne revisorer at udføre engagementer i en facon, hvor de tror på leveringen og kvaliteten af engagementet. Objektivitet kræver, at interne revisorer ikke underordner deres revisionsbedømmelser pga. andre. Trusler mod revisors objektivitet skal håndteres på det enkelte revisions, engagements, funktions og organisatoriske niveau.

**1200** - Engagementer skal udføres med færdighed og tilstrækkelig professionel omhu.

**1300** - CAE skal udvikle og opretholde et kvalitetssikrings- og forbedringsprogram, som dækker alle aspekter af intern revisions aktiviteter.



## 2.10 Delkonklusion

Dette kapitel har haft til formål at undersøge intern revision og forskellen på denne i henholdsvis finansielle og ikke-finansielle virksomheder.

Intern revision blev defineret som en uafhængig, objektiv assurance- og rådgivningsaktivitet, der er designet til at skabe værdi og forbedre organisationens drift. Den hjælper organisationen med at opnå sine mål ved at bidrage med en systematisk og disciplineret fremgangsmåde til at evaluere og forbedre effektiviteten af risikostyringen, kontrolsystemet og governance-processerne. Ud fra intern revisions definition blev der udledt fem elementer. Disse elementer var 1) opnåelse af organisationens mål, 2) evaluering og forbedring af effektiviteten af risikostyringen, kontrolsystemet og governance-processerne, 3) assurance og rådgivningsaktiviteter designet til at skabe værdi samt forbedre organisationens drift, 4) uafhængighed og objektivitet, og 5) revisionsprocessen, som en systematisk og disciplineret fremgangsmåde. Kombinationen af de fem elementer udgør intern revision i både finansielle og ikke-finansielle virksomheder.

Forskellen på intern revision i finansielle og ikke-finansielle virksomheder ligger i reguleringen og lovkravet om intern revision. Eksistensen af en intern revisionsfunktion er pålagt finansielle virksomheder over en vis størrelse, hvorimod man i ikke-finansielle virksomheder ikke finder noget lovkrav. Intern revision er derfor en funktion bestyrelsen, i både finansielle og ikke finansielle virksomheder, frivilligt vælger at integrere i organisationen. For de finansielle virksomheder eksisterer Finanstilsynet, som løbende fører tilsyn med intern revision i de virksomheder, hvor der eksisterer et krav om eksistensen af en intern revisionsfunktion. For de ikke-finansielle virksomheder, og finansielle virksomheder, som ligger under den lovmæssige grænse i antallet af medarbejdere, er der ingen tilsynsførende instans. Dog eksisterer der retningslinjer og standarder fra IIA, der fortæller, hvordan en intern revisionsfunktion bør fungere.

### 3. Værdiskabelse ved intern revision

Værdiskabelse kan betyde noget forskelligt for forskellige personer. Dette kapitel vil undersøge værdiskabelse ved intern revision og har til formål at undersøge følgende problemstilling:

*Hvordan defineres og vurderes værdiskabelse?*

Først vil kapitlet redegøre for værdiskabelse i general forstand. Derefter vil kapitlet skitserer intern revisions værdiforslag, for at give læseren en forståelse for værdiskabelse ved intern revision. Efterfølgende illustreres denne værdiskabelse i de forskellige roller, intern revision kan have i en organisation.

#### 3.1 Værdiskabelse generelt

Værdiskabelse er et overskud eller en fortjeneste i ens nuværende tilstand relativ til tidligere tilstande. Denne værdi kan ses i form af vækst i pengestrømme, indkomst, resultat, formue eller velfærd (Windsor, 2017). Værdiskabelse er i bund og grund en teori om, hvorledes man driver en virksomhed. For at kunne drive en virksomhed skal der skabes værdi ved at forbedre virksomhedens tilstand. Værdiskabelse sker automatisk i en situation, hvor to frivillige parter udveksler en transaktion. Værdiskabelse er derved en Pareto-forbedring, dvs. mindst en af parterne vil ikke involveres i den frivillige transaktion, hvis ikke parten modtager en nettoforbedring (Windsor, 2017). Dette kan ske ved en stigning i fortjeneste eller en nedskæring i omkostninger. Dette betyder dog ikke, at den ene parts tilstand forværres på bekostning af forbedringen af den anden parts tilstand. De frivillige parters samlede tilstand har forbedret sig i form af velfærd eller økonomisk tilfredshed efter, at transaktionen har fundet sted. Udbyttet er en subjektiv opfattelse hos hver deltager (Windsor, 2017).

#### 3.2 Value proposition

Der blev redegjort i tidligere afsnit om forskellen på kravet for intern revisionsfunktionen i henholdsvis finansielle og ikke-finansielle virksomheder. Der fremgik det tydeligt, at interne revisorer i finansielle virksomheder er ved lov påkrævet at føre en intern revisionsafdeling, såfremt virksomheden er af en vis størrelse og karakter. Dette gælder ikke for revisorer i ikke-finansielle

virksomheder, da ingen lovgivning regulerer her. Uagtet om intern revision eksisterer i virksomheden grundet lovkrav eller ej, er det intern revisions opgave at retfærdiggøre deres eksistens i organisationen over for sine stakeholdere ved at skabe synlig værdi (Anderson et.al, 2017). For at lette kommunikationen til stakeholdere har IIA i 2008 etableret en enhed, hvis opgave det var at udvikle en klar og konkret beskrivelse af intern revisions værdiforslag – også kaldet *value proposition*. Værdiforslaget består af tre elementer og kan illustrativt fremstilles som nedenstående:



Figur 6 – (IIA T. I., Internal Auditing, 2018).

Intern revisions værdiskabelse er således følgende: Assurance, Insight & objectivity. Hvert element af intern revisions værdiforslag redegøres yderligere i nedenstående afsnit.

### 3.2.1 Assurance

Intern revision bidrager med assistance til risikoidentifikation og indsigt i effektiviteten af kontrolsystemet. Som et led i *The Three Lines of Defense*-modellen kan intern revision hjælpe organisationen med at få stærkere kontroller, nøjagtig rapportering, effektiv overblik og bedre risikostyring. Det kan derfor udledes, at intern revision giver assurance på organisationens governance, risikostyring og kontrolsystem for at hjælpe organisationen med at opnå sine målsætninger (Anderson et.al, 2017). Det kan sammenfattes, at intern revision giver assurance på, at organisationen opererer som ledelsen påtænker.

### 3.2.2 Insight

Intern revision anses som igangsætter for forbedringer. De evaluerer processer, rapporterer resultater, anbefaler hensigtsmæssige handlinger og rådgiver på initiativer. Igennem analysering af data og informationer bidrager intern revision med indsigt i procesforbedringer. Derudover kan intern revision, grundet deres forretningsforståelse, vurdere pålideligheden og effektiviteten af driften og beskyttelse af organisationens aktiver. Således udledes det, at intern revision er katalysator for forbedring af organisationens effektivitet ved at bidrage med indsigt og anbefalinger, som er baseret på analyser og vurdering af data og forretningsprocesser (Anderson et.al, 2017). Det kan med andre ord sammenfattes, at intern revision bidrager med indsigt i forbedring af kontroller, processer, drift og risikostyring for at reducere omkostninger og forbedre gevinsten, og derved skabe værdi.

### 3.2.3 Objectivity

Intern revision er ansvarlige for at bidrage med hjælp til opnåelse af organisationens målsætninger. Intern revision gør dette ved at bidrage med værdi til bestyrelsen og organisationen som en uafhængig kilde til objektive råd og vejledning grundet deres forpligtelse til integritet og ansvarlighed (Anderson et.al, 2017). De er underlagt IIA Attribute Standards og Code of Ethics, som forpligter interne revisorer til integritet og uafhængighed. Den interne revisors objektivitet optræder, når revisor ikke påtager sig en beslutningstagerrolle i driften.

Ifølge IPPF's termliste er værdiskabelse defineret som følgende:

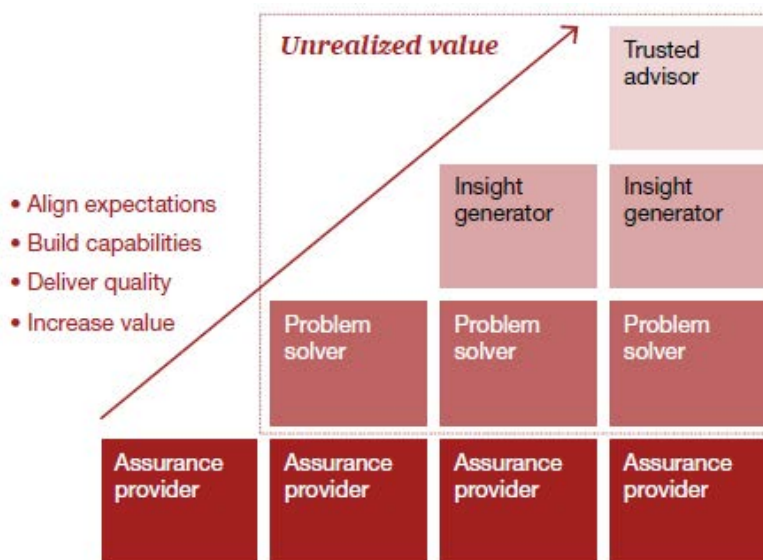
*"The internal audit activity adds value to the organization (and its stakeholders) when it provides objective and relevant assurance, and contributes to the effectiveness and efficiency of governance, risk management, and control processes."* (IIA T. I., International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2017)

Det kan sammenfattes, at intern revisions værdiskabelse opstår, når der leveres objektiv assurance og indsigt i effektiviteten og pålideligheden af governance, risikostyring, og kontrolsystemet til bestyrelsen og organisationen (IIA T. I., International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2017). Det fremgår derfor af ovenstående tre elementer, at der eksisterer et

indbyrdes forhold mellem intern revisions værdiforslag og de fem elementer, som intern revision består af.

### 3.3 Intern revisions roller

I 2014 udførte PwC en undersøgelse, hvis formål var at skabe indsigt i IA's arbejde og deres værdiskabelse i organisationen. Undersøgelsen viste, at IA kan levere værdi ved hjælp af kendskab til sine flerleddede roller. Intern revision kan optræde som nedenstående fire roller og derigennem levere værdi til organisationen.



Figur 7 – (PwC, 2014 state of the internal audit profession study, 2014)

Værdiskabelsen er skitseret i figuren som en konstruktion af de fire typer revisionsroller. Fundamentet for værdiskabelse er ifølge figuren *assurance provider*, og ved tilføjelsen af flere revisionsroller øges værdiskabelsen. IA kan derfor agere i flere typer revisionsroller i en organisation. Figuren viser, at den forøgede værdiskabelse er i form af en ikke-realiseret værdi, som man ikke var bekendt med i organisationen, før IA påtog sig flere revisionsroller. De fire revisionsroller, IA kan påtage sig, er defineret forinden (PwC, 2014 state of the internal audit profession study, 2014).

#### **Assurance Provider**

I denne rolle leverer IA objektiv revision af det interne kontrolsystems effektivitet. Denne rolle anses også som fundamentet for værdiskabelsen.

### ***Problem Solver***

Denne rolle fokuserer på at hjælpe organisationen, igennem analyser og vurderinger, med at identificere og foretage korrigerende handlinger til de problemstillinger og revisionsfund, IA kommer frem til.

### ***Insight Generator***

Som *insight generator* tager IA en mere proaktiv rolle, som medfører forslag til relevante ændringer og forbedringer. Her bidrager IA også med sikkerhed mod risici i organisationen.

### ***Trusted Advisor***

I denne rolle finder man den højst skabte værdi. Dette skabes igennem proaktiv, strategisk rådgivning til organisationen og værdiskabende ydelser, som ligger ud over udførelsen af en effektiv og bæredygtig revisionsplan.

## 3.4 Delkonklusion

Dette kapitel har haft til formål at undersøge værdiskabelse ved at definere værdiskabelse og undersøge, hvordan værdiskabelse vurderes i intern revision. Værdiskabelse i generel forstand er en stigning i overskud eller fortjeneste i ens nuværende tilstand relativ til ens tidligere tilstand. Værdien ses i form af vækst i velfærd eller økonomisk tilfredshed. Værdiskabelse anses som en transaktion mellem en frivillig part til en anden, hvor mindst en af parternes tilstand forbedres. Værdiskabelse i intern revision anses som en kombination af tre elementer: *assurance*, *insight* og *objectivity*. Disse tre elementer bidrager samlet til en værdiskabelse hos organisationen, som benytter intern revision, og kaldes intern revisions værdiforslag. Der eksisterer et indbyrdes forhold mellem intern revisions værdiforslag og de fem elementer, intern revision består af, da værdiskabelse findes, når der leveres objektiv assurance og indsigt til bestyrelsen og organisationen i forhold til effektiviteten og pålideligheden af risikostyringen, kontrolsystemet og governance-processerne i organisationen.

## 4. Analyse

Formålet med dette kapitel er at besvare tredje problemstilling for at bidrage til besvarelsen af opgavens problemformulering. Den tredje problemstilling er følgende:

*Hvorledes opfatter intern revisor og stakeholder værdiskabelsen leveret af intern revision i henholdsvis finansielle og ikke-finansielle virksomheder ens?*

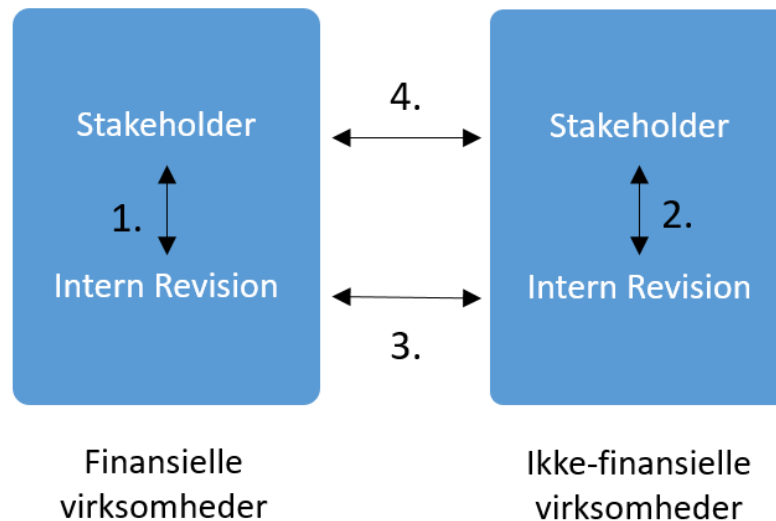
For at besvare problemstillingen er analysen delt op i to dele: *Værdiskabelse på tværs af sektorer og IA & stakeholderes opfattelse af værdiskabelse.*

Analysen af *Værdiskabelse på tværs af sektorer* opstilles som en komparativ analyse, hvor der sker en sammenholdelse af CAE's opfattelse af værdiskabelse mod stakeholderes opfattelse af værdiskabelse i hver sektor. Først analyseres der inden for de finansielle virksomheder, og herefter inden for de ikke-finansielle virksomheder. Formålet med dette er at undersøge de forskelle og ligheder, der kan eksistere i opfattelsen af værdiskabelse inden for samme sektor.

Analysen af *IA & stakeholderes opfattelse af værdiskabelse* opstilles som en komparativ analyse, hvor der sker en sammenholdelse af CAE i den finansielle sektors opfattelse af værdiskabelse mod CAE i den ikke-finansielle sektors opfattelse af værdiskabelse. Ligeledes fremstilles der en sammenholdelse for stakeholderes opfattelse i den finansielle sektor mod stakeholderes opfattelse i den ikke-finansielle sektor. På denne måde bliver der udforsket, om der eksisterer forskelle og ligheder med henblik på opfattelsen af værdiskabelse inden for samme positionering i en organisation.

Analysen undersøger derfor følgende matrixopstilling af værdiskabelse:

1. Opfattelse af værdiskabelse i de finansielle virksomheder
2. Opfattelse af værdiskabelse i de ikke-finansielle virksomheder
3. Opfattelse af værdiskabelse hos interne revisorer
4. Opfattelse af værdiskabelse hos stakeholdere



Figur 8 – Egen tilvirkning

## 4.1 Værdiskabelse på tværs af sektorer

### 4.1.1 Opfattelse af værdiskabelse i de finansielle virksomheder

Denne del af analysen er struktureret efter de dele, som er vurderet til at rumme mest i Stakeholder 1, CAE 1 og CAE 2's opfattelse af værdiskabelse.

#### 4.1.1.1 Intern revisions arbejde

Som en del af IA's definition findes opnåelsen af organisationens mål. For at undersøge dette blev begge CAE's tilspurgt, hvilke initiativer der igangsættes fra den interne revisionsafdeling for at kunne opnå organisationens mål. CAE 1 oplyser, at de afdækker både operationelle og finansielle risici, når der revideres en proces (Interview 1, 2018). IA i de finansielle virksomheder adskiller ikke deres revisionsopgaver i målsætninger, hvorfor der ikke eksisterer en specifik organisatorisk målsætning til hver opgave (Interview 1, 2018). Der er derfor ikke direkte fokus på, at IA skal opnå organisationens mål igennem deres opgaver, men IA bidrager alligevel til dette i revisionsprocessen. I planlægningsprocessen skal IA overveje, hvilke organisatoriske målsætninger der er relevante for opgaven for at leve op til IIA 2200 (Interview 1, 2018). Ifølge IIA 2200 sker dette igennem funktionens revisionsmål eller såkaldte arbejdsområder, jf. afsnit 2.8.1, som i forvejen inkluderer overvejelser omkring den reviderede enheds organisatoriske målsætninger.



For at afklare hvilke organisatoriske målsætninger IA er særligt opmærksomme på, svarede CAE's i begge virksomheder, at interessen var rettet mod de finansielle og operationelle målsætninger. Dette begrundes med, at IA forsøger at afdække både finansielle og operationelle risici i deres revisionsprocesser, hvorfor fokus for IA ligger på organisationens driftsmæssige og finansielle resultater og sikring af aktiver (Interview 1, 2018). IA opfylder derved IIA standard 2200, jf. afsnit 2.8.1, og bidrager derigennem med hjælp til opnåelse af organisationens finansielle og operationelle målsætninger.

I henhold til CAE 2 fylder de resterende målsætninger ikke særligt meget (Interview 2, 2018). Med særligt henblik på de strategiske mål er IA ikke den direkte indsats, der dækker risiciene, som skal sikre/forhindre, at der bliver opnået et strategisk mål (Interview 1, 2018). De strategiske målsætninger er i følge CAE 1 ikke vægtet tungt i planlægningen eller i revisionsmålene. Stakeholder 1 mener, at IA ikke er en del af organisationens diskussioner om strategien (Interview 5, 2018):

*"Intern revision er ikke et strategisk samarbejde i forhold til, hvad vi strategisk skal gøre. Men det er klart, at de strategiske tiltag vi tager, som indebærer nogle risici, der skal IA være opmærksomme på, at vi ikke tager nogle risici, som vi ikke er opmærksomme på. Altså at der er nogle kontrolforanstaltninger den vej rundt" (Interview 5, 2018)*

Ifølge Stakeholder 1 hjælper IA organisationen med at opnå sine mål ved at sørge for, at kontroller og systemer er implementeret og fungerer som de skal (Interview 5, 2018). CAE 2 forklarer dertil, at den overordnede måde, hvorpå IA bidrager til organisationens strategi, er ved at revidere de processer, der understøtter strategien (Interview 2, 2018). Hverken CAE 1, CAE 2 eller Stakeholder 1 forventer, at IA er initiativtager til at bidrage til opnåelse af de organisatoriske mål. IA's standpunkt til de strategiske målsætninger er, at de vurderer, hvorvidt basisforretningen afvikles, som den skal (Interview 1, 2018). Følgende citat viser CAE 1's generelle standpunkt til opnåelse af mål:

*"Vi tager mål med som en forståelse af risikobilledet og ikke som en del af risikoen. Hvis vi har et mål om, at man skal gå fra 40 til 60 tusind kunder, så reviderer vi ikke, hvordan man når målet, men om de kan nå så mange kunder. Får kunderne så stadig den kvalitet, som er vigtig for, at vi ikke taber penge på sigt? Vi understøtter ikke målet, men kan virke mere en bremseklods. Vi holder øje med, at organisationen ikke bare løber efter målet og glemmer forsigtighed og kvalitet." (Interview 1, 2018)*

IA's opmærksomhed ligger på de finansielle og operationelle målsætninger, fordi de ser en opgave i at opretholde organisationens forsigtighed i opnåelse af mål, da organisationens uforsigtighed kan påvirke IA's sikring af organisationens drift og ressourcer mod tab. IA sikrer derfor, at organisationen ikke løber blindt imod mål uden at tænke på de mulige konsekvenser, der kan ligge i opnåelsen af de mål. Vedrørende compliance-målsætninger, så understregede CAE 1, at organisationen har compliance-afdelinger, der i højere grad har overtaget opgaver, som intern revision udførte tidligere (Interview 1, 2018). Revisionsbekendtgørelsen ligger til grund for dette, da IA i finansielle virksomheder ikke må varetage en compliance-funktion, jf. afsnit 2.2.1. På trods af dette eksisterer der stadig et compliance-ansvar i form af Finanstilsynets krav om, hvordan opgaver skal løses, oplyser CAE 1. Dette betragtes som compliance hos IA, da andre compliance-opgaver er udliciteret til compliance-afdelinger i virksomheden (Interview 1, 2018).

#### Typen af opgaver

Assurance-aktiviteter bliver oftest anset som kerneydelsen hos intern revision. Dog indebærer IA's definition også en rådgivende aktivitet. Forskellen mellem de to former for aktiviteter er meget klar: Assurance involverer tre parter, hvor rådgivning kun involverer to parter, jf. afsnit 2.4. Typen af opgaver, IA udfører, er, jf. Stakeholder 1, ikke kun den traditionelle revision med stikprøvekontroller, de agerer også som samarbejdspartnere, både hvad angår ekstern revision og kvalitetsafdelinger i organisationen (Interview 5, 2018). Formålet med dette afsnit af analysen er at afdække, hvorledes assurance og rådgivning skaber værdi, hvorfor CAE's blev forespurgt om dette, samt hvordan denne værdiskabelse sikres. CAE 1 udtaler, at sikkerheden for at tingene fungerer er værdiskabende, og sikringen af denne værdiskabelse findes i en opfølgingsproces (Interview 1, 2018).

*"Det er primært, at de kan føle sig trygge ved den styring, de har etableret, og at opfølgningen på denne fungerer." (Interview 1, 2018).*

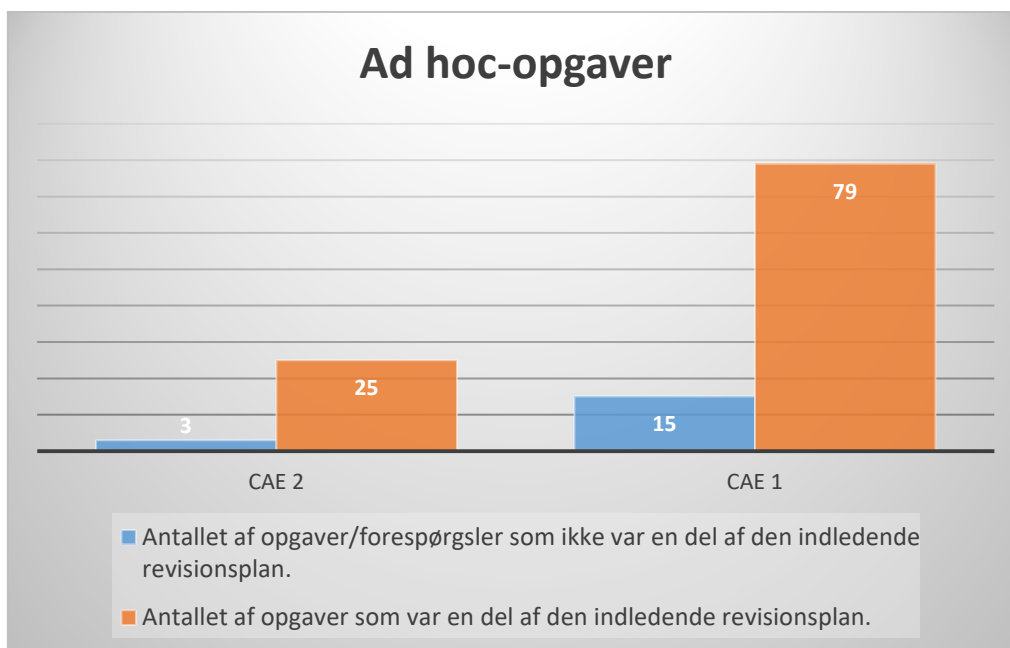
Udledt af ovenstående citat mener IA, at tryghed er den vigtigste form for aktivitet. Assurance er derfor mest værdiskabende for CAE 1, da assurance bidrager med konklusioner, som øger tilliden hos den tilsigtede bruger af assuranceaktiviteten. Eftersom assurance er udledt af evaluering af processer igennem analysering af data og informationer, indebærer assurance en værdiskabelse i form af indsigt i forbedring af de selvsamme processer, jf. afsnit 3.2. Værdiskabelsen i assurance

optræder derfor i form af nylig indsigt hos den tilsigtede bruger af assuranceaktiviteten. Dette bekræfter CAE 2. Værdiskabelse er når organisationen mener, at de har fået en rigtig vurdering og er blevet klogere (Interview 2, 2018). Som udtalt i ovenstående citat er opfølgning en del af denne værdiskabelse. Opfølgning er, jf. afsnit 2.8.4, en fase i assuranceprocessen, der i følge IIA 2500 skal overvåge de foranstaltning, der igangsættes, efter intern revision har udført sin rapportering. Opfølgning anses derfor som en sikring for værdiskabelse, da den giver tryghed til bestyrelsen om, at direktionen lever op til sit ansvar, samt at der er tale om de rette foranstaltninger. Stakeholder 1 udtaler:

*"Opfølgningen er med til at holde øje med os og de udestående punkter, så de ikke bare bliver gentaget året efter, fordi det er noget, vi ikke har prioriteret at gøre noget ved. Sådan er jeg i hvert fald opdraget, der hvor jeg kommer fra, at de fejl man har, dem får man rettet" (Interview 5, 2018).*

Assurance og dens opfølgning giver derfor tryghed om, at organisationen operer, som ledelsen og bestyrelsen påtænker. Hverken CAE 1 eller CAE 2 gav til udtryk for, at der var tale om en specifik type revision af de fire typer revision beskrevet i afsnit 2.4, hvorfor det antages, at der er tale om assurance i general forstand.

Assurance er jf. Stakeholder 1 det værdiskabende i IA, da det er det, de er skabt til at levere (Interview 5, 2018). Stakeholder 1 udtaler, at IA's rolle er at sikre, at man ikke har overset noget, når der er tale om væsentlige risici. Det værdiskabende ligger i, at de agerer som et sikkerhedsnet for, at man ikke har overset noget i risikoidentifikationen (Interview 5, 2018). Dette afspejles i IA's opgaver i løbet af året. IA's revisionsopgaver ændrer sig relativt lidt fra år til år, på nær hvis der har været tale om større forandringer i organisationen eller ændring i antallet af ad hoc-opgaver for året (Interview 1 & 2, 2018).



*Figur 9 – Ad hoc-opgaver hos de finansielle virksomheder.*

Det kan udledes af ovenstående tabel, at antallet af ad hoc-opgaver af det samlede antal opgaver for året er ca. 19% hos CAE 1 og ca. 12% hos CAE 2. Desværre har der ikke været sammenligningstal fra tidligere år. Dog viser figuren, at procentdelen af ad hoc-opgaver hos begge virksomheder ligger under 20%. For at forstå hvor meget der ca. er tale om, så indebærer ad hoc-opgaver hos CAE 2 maks. 100 timer årligt (Interview 2, 2018). Dette antages som få timer for en hel revisionsafdeling. De finansielle virksomheder benytter sig ikke af metoder til at måle værdiskabelsen på, hvorfor antallet af ad hoc-opgaver kan være en indikator for organisationens efterspørgsel af IA's arbejde. Eftersom ad hoc-opgaver oftest er af rådgivende natur, jf. afsnit 2.4, lader det til, at organisationen har større ønske/mere behov for revisionsopgaver, som allerede fremgår i den indledende revisionsplan. For at få dybere forståelse for intern revisions rolle som rådgivende aktivitet blev IA spurgt til, hvornår de agerer i en rådgivende rolle. CAE 1 svarede, at de rådgiver lidt omkring kontroller og sikkerhed. Det kan derfor forstås, at intern revision agerer mere som en *assurance provider* og *problem solver* end en *advisor*, jf. figur 6 i kapitel 2. Til dette kommenterede CAE 1 følgende:

*"Når vi rådgiver, er det omkring risici og kontrol. Som udgangspunkt kan det godt være, vi giver anbefalinger, hvor der står, hvad man kan gøre for at håndtere en kontrol. Men det er noget man skal passe på med at sige, at sådan skal de kontrollere tingene. (...) Det er vigtigt, at den, som*

*modtager rapporten, har forstået, hvad risikoen er, og at de selv forholder sig til, hvordan tingene skal håndteres. Ellers kan det blive os, der overtager ansvaret for, hvordan tingene kontrolleres, hvilket ikke er meningen." (Interview 1, 2018).*

Det kan forstås ud fra CAE's udtalelse, at der rådgives eller gives anbefalinger fra et standpunkt, hvor revisor ikke bliver ansvarstager eller påvirker ansvarstageren/organisationen direkte. Yderligere kan det forstås på CAE, at det vigtigste består i at få modtageren af ydelsen til at forstå eventuelle risici og muligheder. CAE 2 mener, at IA er rådgivende, når de giver anbefalinger, særligt om vigtige processer (Interview 2, 2018). Stakeholder 1 er enig i at IA agerer rådgivende, når der gives anbefalinger. Dog understreges der, at dette kun sker, når der er tale om småting (Interview 1, 2018). For Stakeholder 1 er det essentielle revisionen og kontrollen, da disse giver sikkerhed (Interview 1, 2018). Dette underbygges med følgende udtalelse fra CAE 1:

*"Det vigtigste er, at der er en risiko, en kontrolsvaghed, og at denne ikke selv kan løses. Men den, som sidder med en risiko og kontrolsvaghed, har altid mange valgmuligheder for at håndtere kontrollen. Denne må jeg ikke tage, for så bliver jeg en del af forretningen. For er der en risiko, som man ikke kontrollerer ordentligt, må man vælge ikke at have en risiko." (Interview 1, 2018).*

CAE 1 distancerer sig derved fra enhver beslutningstagerrolle, der måtte forekomme, og understreger, at det er op til modtager/organisationen at træffe beslutningerne om, hvordan risiko og kontrol svagheder håndteres.

Ud fra CAE 1 og CAE 2's hidtidige udtalelser fremgår intern revision som en assurance-funktion. Stakeholder 1 vægter, at IA observerer og gør organisationen opmærksom på, hvor der kræves ændringer, eller hvor man kan leve med risikoen med henblik på organisationens risikoappetit (Interview 5, 2018). Rapporteringen er derfor altafgørende for Stakeholder 1, da det er på baggrund af det rapporterede, at Stakeholder 1 kan blive klogere (Interview 5, 2018). Begge CAE's blev tilspurgt om, hvordan de oplever organisationen tager imod deres fund/anbefalinger. CAE 2 mener, at stakeholder finder værdi i det, de får leveret: konklusionen, overblikket, og hvis der er noget kritisk (Interview 2, 2018). Det kan begrundes med, at stakeholder ikke får læst alt det, de får rapporteret, hvorfor rapporteringen til stakeholdere som bestyrelse og revisionsudvalg skal være kortfattet og fuldstændig (Interview 2, 2018). Rapporteringen til direktionen kan jf. CAE 2 være mere detaljeorienteret (Interview 2, 2018).

Det er CAE 1's opfattelse, at værdiansættelsen af intern revisions arbejde i højere grad er synlig hos lederne i organisationen end hos de lavere funktioner. Dette begrundes med følgende:

*"... Det er måske naturligt nok, jo højere man sidder i pyramiden, desto mindre direkte indsigt har du, og der ved du kun det, du får at vide længere nede fra." (Interview 1, 2018).*

Stakeholder 1 ønsker rapportering, når der er tale om en høj risiko, da der kan eksisterer en sammenhæng mellem risiko og sandsynlighed i organisationen (Interview 5, 2018), hvilket understreger at rapportering et vigtigt element i stakeholderes opfattelse af værdiskabelse. Stakeholder 1 tilføjer, at det er ligegyldigt, om effekten rammer kunderne eller bundlinjen, men at det vigtigste er, at organisationen kan agere, når der er noget, der kan rettes op på (Interview 5, 2018). Det antages derfor, at det er det øverste ledelsesorgan i organisationen, der finder mest værdi i IA's arbejde og anbefalinger. Årsagen til dette ligger i ledernes mangel på indsigt i detaljerne i driften. Som udledt af ovenstående citat ønsker ledere at kunne agere, hvorfor besiddelsen af et korrekt beslutningsgrundlag er vigtigt for ledelsen. IA skaber værdi ved at give ledere et korrekt beslutningsgrundlag igennem indsigt i organisationens drift. IA leverer derved også op til kravet i IIA 2100 om at forbedre IA's troværdighed og værdiskabelse ved at byde på ny indsigt til lederne igennem sine evalueringer og proaktivitet.

#### 4.1.1.2 IA's karakteristika

##### Kompetencer

IA skal efterleve bestemte principper, heraf demonstrere integritet, have de rette kompetencer, være objektiv og have den fornødne professionelle omhu, jf. afsnit 2.2.2. Tilspørger man CAE i de finansielle virksomheder, er andre kompetencer også nødvendige at besidde i en IA-funktion. CAE 2 mener, at en god forretningsforståelse og evnen til at tænke i risici er vigtige kompetencer at besidde som IA (Interview 2, 2018). CAE 1 mener, at IA skal være nysgerrig, have en vis skepsis samt en god forretningsforståelse (Interview 1, 2018). Den gennemsnitlige medarbejder hos CAE 2 har 5-10 års intern revisionserfaring, og hos CAE 1 har de 15+ års erfaring. CAE 2 har selv 19 års IA-erfaring, og CAE 1 har 23 års IA-erfaring. Det kan med sikkerhed siges, at IA i de finansielle virksomheder er kompetente grundet deres mange års erfaring i feltet. Stakeholder 1 mener, at IA skaber værdi

igennem deres kompetencer, såsom den dybe forretningsforståelse, evnen til at evaluere og forbedre risikostyringen og kontroller i organisationen og deres kritiske, uafhængige tilgang til økonomien (Interview 5, 2018). Det er forsvarligt at sammenfatte, at IA's mange års erfaring i intern revision samt organisationens krav til konstant forbedring og udvikling styrker disse kompetencer.

CAE 2 bidrager til at styrke IA-funktionens kompetencer igennem jobtræning og undervisning udefra, hvortil der eksisterer KPI på antallet af efteruddannelsestimer (Interview 2, 2018). Hver medarbejder dokumenterer typen af efteruddannelse, de har været på (Interview 2, 2018). I gennemsnit bruger den enkelte medarbejder i begge virksomheder 3-5 fulde dage på efteruddannelse eller kurser. Antallet af efteruddannelsestimer hos CAE 1 besluttes ud fra udviklingsmæssige behov i afdelingen, og der opfordres til, at medarbejdere tager CIA<sup>1</sup>-eksamen (Interview 1, 2018). Der er ikke en forudbestemt metode til at styrke IA's kompetencer, hvorfor begge CAE's gør det, der er behov for i deres respektive afdelinger.

## Uafhængighed

Stakeholder 1 ser ikke nogle udfordringer hos IA i forhold til uafhængighed og objektivitet, da de refererer til bestyrelsen (Interview 5, 2018). IIA 1100 står ved kraft, jf. afsnit 2.9.1, da IA opretholder sin uafhængighed ved at referere, og derved have adgang, til bestyrelsen. CAE 1 bekræfter, at deres uafhængighed helt grundlæggende er, at de refererer til bestyrelsen, så de besidder ikke nogen ledelsesmæssig økonomisk interesse (Interview 1, 2018). Opfattelsen af IA kan være negativ hos nogle i organisationen, da deres uafhængighed og rapportering til bestyrelsen kan signalere en negativ rolle som "watchdog" for bestyrelsen. Stakeholder 1 mener, at man kun har udfordringer med IA, hvis man agerer defensivt over for deres arbejde:

*"Jeg tror meget, at det afhænger af, hvordan man er som samarbejdspartner og menneske. Hvis man kun vil konflikter og pakke sig ind, så kan man godt komme i den situation... (...) at man er sådan defensiv med 'uh nej, der er fejl, og det er hemmeligt'... (...) ... men sådan ser jeg det ikke. Måden vi samarbejder på, der gør de det i en positiv orden." (Interview 5, 2018).*

---

<sup>1</sup> Certified Internal Audit

Det kan udledes fra citatet, at opfattelsen af IA handler om organisationens attitude til IA's arbejde. Til dette forsøger IA på at have en god dialog med organisationen, så flere kan kontakte dem, hvis de sidder med et problem (Interview 1, 2018). CAE 2 mener, at de er uafhængige, når de går ind og reviderer, herunder når de udfører risikoevaluering. Dertil bliver deres uafhængighed vurderet en gang året i drøftelse med revisionsudvalget (Interview 2, 2018). IA agerer derfor i henhold til IIA 1000, jf. afsnit 2.9.3, der dikterer, at IA periodisk skal gennemgå sin forretningspolitik, hvori deres pligt til at være uafhængige står. IA's uafhængighed bliver derfor periodisk vurderet i revisionsudvalget og bestyrelsen. Stakeholder 1 tilføjer, at det ikke er stakeholders opgave at fyre IA grundet IA's positionering i organisationen (Interview 5, 2018). Det indikerer, at IA's uafhængighed er en selvfølge for både stakeholder og CAE i begge virksomheder.

#### Brugen af IA

IA kan afgive erklæringer, hvis dette kræves. Antallet af erklæringer afgivet af IA kan være med til at indikere, hvor værdiskabende IA's holdning på noget er. Det antages derfor, at jo flere erklæringer IA afgiver, jo flere interessenter ønsker IA's arbejde, heraf fund og anbefaling, og ud fra den betragtning finder IA's arbejde værdiskabende.

CAE 2 afgiver ikke erklæringer, og hvis dette sker, er der tale om en lovgivningskrævet erklæring med en anmoder bag erklæringen, eks. SKAT (Interview 2, 2018). I disse erklæringer medunderskriver CAE 2 eller underskriver selv (Interview 2, 2018). Jf. CAE 2 er interessenten for erklæringen den eksakte anmoder af erklæringen (Interview 2, 2018), hvorfor der ikke er tale om andre interessenter af IA's erklæringsarbejde i organisationen eller udefra ud over den eksakte anmoder. Dog understreger CAE 2 at IA udfører meget af bearbejdet for den bestyrelsesvalgte eksterne revisors erklæringer (Interview 2, 2018). CAE 1 afgiver en del flere erklæringer end CAE 2. CAE 1 havde sidste år (2017) 79 revisionsrapporter, hvorved der blev afgivet 22 erklæringer (Interview 1, 2018). Af disse mener CAE 1, at hovedparten af interessenterne for erklæringerne involverer offentlige myndigheder, som efterspørger, at den valgte uafhængige revisor afgiver erklæringer. De resterende erklæringer er interessenterne ligesom for CAE2. CAE 1 mener, ligesom CAE 2, at de udfører meget af bearbejdet for afgivelsen af erklæringerne (Interview 1, 2018). Stakeholder 1 mener tværtimod, at organisationen får leveret det, de ønsker, deraf ønskes der ikke



mere fra IA (Interview 5, 2018). Det kan forklare, hvorfor IA ikke har flere erklæringer, de selv underskriver. Ekstern revisions erklæring er i begge virksomheder mere ønsket hos stakeholdere, og IA's værdiskabelse findes derfor ikke i deres erklæringsarbejde.

Jf. CAE 1 kan IA agere som en slags stopklos for organisationen med hensyn til risici grundet deres konservative og forsigtige bestyrelse (Interview 1, 2018). Her mener er Stakeholder 1 at IA sjældent kommer med krav eller forbehold, som stakeholder anser som urimelige (Interview 5, 2018). Stakeholder 1 ser IA som en samarbejdspartner, der skal være med til at drive en god forretning, og mener at IA agerer således over for organisationen (Interview 5, 2018). Lederne er gode til at samarbejde med IA, og Stakeholder 1 mener ikke at der eksisterer ikke nogen fjendskhed over for IA på en måde, hvor organisationen ser dem som en form for 'intern politi' (Interview 5, 2018). Dette begrundes med en god dialog imellem IA og ledelse:

*"Jeg går meget ind for, at når de laver en revisionsrapport, at de actions min direktør er sat til at tage, at dem snakker de faktisk med IA om, sådan så når IA kommer med deres rapporter, at så den direktør for området er enig. Jeg har opdraget dem til for mange år siden, at de skal snakke om tingene, så der skabes enighed" (Interview 5, 2018).*

Det kan tydes ud fra Stakeholder 1's udtalelse, at der påkræves gennemsigtighed imellem lederne og IA. CAE 1 mener dog, at der stadig kan eksistere dem i organisationen, der betragter IA som 'politibetjente' (Interview 1, 2018). Disse er personer i organisationen, der har mindre dialog med IA, da de sidder i områder med mindre væsentlige risici, hvorfor IA besøger dem mindre end andre områder i organisationen (Interview 1, 2018). Disse personer vil, grundet manglende familiaritet med IA, agere mere forsigtigt, over for IA (Interview 1, 2018), hvorfor de ikke anser IA's arbejde så værdiskabende som andre i organisationen. Jo højere op man kommer i organisationsstrukturen, jo mere værdiskabende opfattes IA's arbejde (Interview 1, 2018). Begrundelsen herfor ligger i manglende detailkendskab til risici og kontroller i de øvre lag i organisationen.

*"Folk er afhængige af, at tingene er, som de forventer, eller hvis der er nogle ting, som de ikke forventer, så er de glade for, at man kan agere på tingene." (Interview 1, 2018)*

Her omtales direktionen og bestyrelsen som modtager af IA's viden og fund. CAE 2 mener, at de er transparente over for revisionsudvalget omkring opgaveløsning, her især antallet af rådgivningsopgaver vs. revisionsopgaver (Interview 2, 2018). Dette skaber åben dialog imellem IA

og stakeholder, som i IA's øjne er værdiskabende. Måden, IA kan kende til deres værdiskabelse på, er forskellig hos de to virksomheder. Eftersom værdiskabelse ikke er kvantificerbart, benytter CAE 1 åben dialog med organisationen som kendskabet til værdiskabelsen (Interview 1, 2018). CAE kan kun vide, hvorledes de skaber værdi, ved at få organisationens opfattelse af dette.

IA's værdiskabelse er svær at måle. Dog forsøger CAE 2 at forstå IA's skabte værdi ved at udsende spørgeskemaer med rating, hvor organisationen kan give IA feedback på, hvordan det er gået (Interview 2, 2018). Den eneste metode IA i de finansielle virksomheder benytter til at forstå deres værdiskabelse i organisationen er spørgeskemaer og dialog med stakeholdere (Interview 1 & 2, 2018).

#### 4.1.2 Opfattelse af værdiskabelse i de ikke-finansielle virksomheder

Denne del af analysen er struktureret efter de dele, som er vurderet til at rumme mest i Stakeholder 2, CAE 3 og CAE 4's opfattelse af værdiskabelse.

##### 4.1.2.1 Arbejdsstruktur og IA's rolle

Grundet manglende lovkrav i DK til eksistensen af en intern revisionsafdeling i en ikke-finansiell virksomhed antages det, at der ikke eksisterer en skabelon for, hvad en intern revisionsfunktion skal indebære i en ikke-finansiell virksomhed. Som beskrevet i afsnit 2.2.2 eksisterer der dog retningslinjer for intern revision for alle virksomheder (finansiell og ikke-finansiell) i form af IIA-standarder. Intern revisions arbejdsstruktur er som beskrevet i IIA-standarderne delt i fire dele: planlægning, udførelse, rapportering og opfølgning. Formålet med denne del af analysen er at undersøge, hvordan intern revision skaber værdi igennem deres arbejdsstruktur og revisorrolle.

Allerede i planlægningsfasen tages der højde for organisationens målsætninger. Ifølge Stakeholder 2 (Interview 6) bidrager IA til de operationelle og compliance-risici på følgende måde:

- På compliance bidrager IA til, at organisationen lever op til gældende regelsæt og lovkrav, herunder regnskabsloven, IT-sikkerhed og skat.
- På de operationelle målsætninger bidrager revisor som en sparringspartner, der kan rådgive, hvis man ønsker nye forretningsudviklingstiltag.

- IA bidrager ikke så meget til de finansielle og strategiske målsætninger, jf. Stakeholder 2.

Kontrær Stakeholder 2 så mener CAE 3, at deres rolle i forhold til organisatoriske målsætninger er, at de går risikorettet ind og vurderer nogle udvalgte temaer eller emner, som de får godkendt af bestyrelsen (Interview 3, 2018). Eftersom bestyrelsen sætter CAE 3's mål, så betragter CAE 3 ikke de organisatoriske målsætninger som IA's målsætninger, da fokus hos dem ligger i at opnå målene, bestyrelsen lægger for dem (Interview 3, 2018). Der formodes derfor, at der ikke eksisterer iværksættende initiativer i IA-afdelingen til at opnå organisationens mål, da deres målsætninger er bestemt af en højere instans.

Her differentierer holdningerne hos de tre parter i den ikke-finansielle sektor, da CAE 4 forsøger at understøtte den strategi, organisationen sætter, ved at forme deres revisionsplan for det gældende år ud fra de nye tiltag, organisationen ønsker at iværksætte (Interview 4, 2018). CAE 4's revisionsplan skal, som CAE 3's, også godkendes af bestyrelsen (Interview 4, 2018), hvorfor forskellen her ligger i CAE's initiativ til at understøtte de organisatoriske målsætninger. På denne måde formodes det at CAE 4 bidrager i højere grad til de organisatoriske målsætninger end CAE 3 gør. Dette kan skyldes, at der er forskel på de to ikke-finansielle virksomheder. Deres målsætninger differentierer, da de agerer i to forskellige brancher (dagligvarer og transport), dog stadig inden for den ikke-finansielle sektor.

Fokus hos CAE 4 ligger på de operationelle målsætninger, da IA, ligesom hos CAE 3, går risikorettet ind og vurderer organisationens initiativer (Interview 4, 2018). Stakeholder 2's vurdering af IA's bidrag til opnåelsen af organisationens mål er rimeligt begrundet i forhold til de operationelle målsætninger. Begge CAE's evaluerer organisationens risikosystem med henblik på den forandring, der forventes at ske i det kommende år (Interview 3 & 4, 2018). Dog nævner hverken CAE 3 eller CAE 4 compliance som en målsætning, de bestræber at bidrage til (Interview 3 & 4, 2018). Dette kan skyldes et skel i opfattelsen af IA's rolle og opgaver. For Stakeholder 2 er compliance en vigtig målsætning, hvorimod CAE i begge virksomheder antager det som en del af risikovurderingen. Stakeholder 2 befinder sig i en sektor, hvor der ikke føres tilsyn med compliance på samme vis som i den finansielle sektor, hvorfor opnåelse af compliance-målsætninger kan ses som en nødvendighed for at sikre overholdelse af love og regler. Jf. afsnit 2.6 er det IA's rolle i risikostyring bl.a. at evaluere

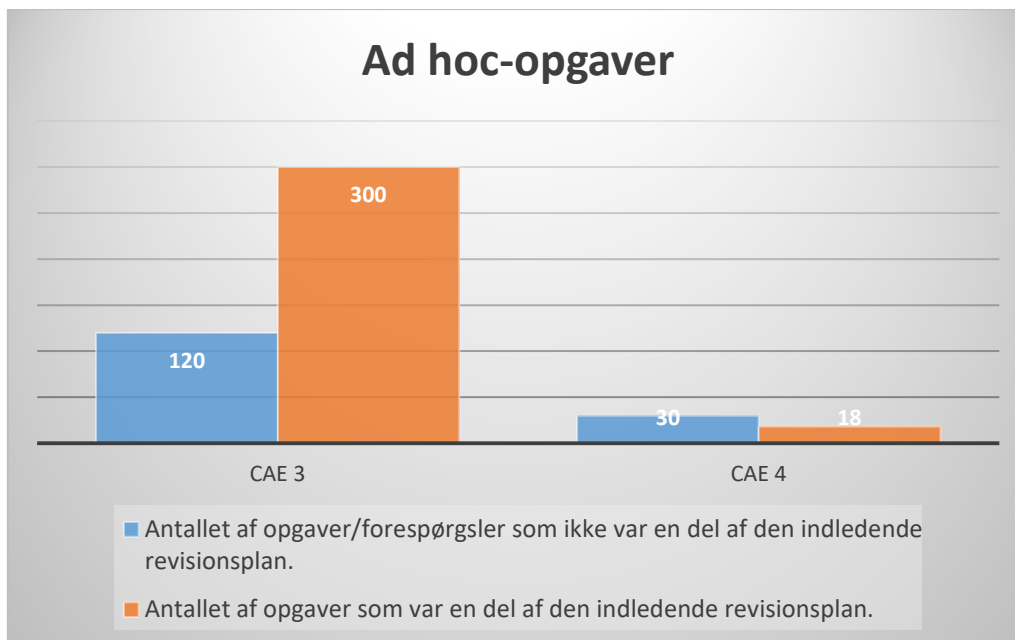
compliance på gældende love og regler, hvorfor CAE 3 og CAE 4 retmæssigt ikke vurderer compliance som en målsætning.

Det kan derfor antages, at de organisatoriske målsætninger har en indirekte effekt i CAE 4's planlægning og hermed typen af opgaver for året. Hos både CAE 3 og CAE 4 ligger der en risikovurdering til grund for udarbejdelsen af deres fokusområder. Risikovurderingen indeholder de væsentligste risici og præsenteres for bestyrelsen og revisionsudvalg i planlægningsfasen. Fokusområderne stemmes af med direktionen og bestyrelsen, og af risikovurderingen og fokusområderne udledes opgaverne for IA (Interview 3 & 4, 2018). Stakeholder 2 er med til at give input til IA's opgaver, men den endelige beslutning træffes af bestyrelsen (Interview 5, 2018). Både CAE 3 & CAE 4 udfører finansiel og operationel revision og antallet af IA's planlagte opgaver kan variere fra år til år (Interview 3 & 4, 2018). For Stakeholder 2 ligger der værdi i, at man som en del af organisationen får at vide i god tid, hvordan planen ser ud. Hermed kan stakeholder planlægge afdelingens arbejde ud fra, hvornår revisionen kommer på besøg (Interview 6, 2018). Dertil er den løbende dialog med IA og CAE vigtig, da det for Stakeholder 2 kan betyde, at man har forventningsafstemt (Interview 6, 2018). Dette opfyldes hos IA, da der bliver brugt tid inden udførelsen af en opgave på at tale om formålet med revisionen hos den reviderede enhed (Interview 4, 2018).

Kommunikation med organisationen er også det vigtigste element i udførelsen af opgaver hos CAE 3, da deres opgaver er agile og derfor ikke altid er brugerdefinerede, inden de igangsættes (Interview 3, 2018). CAE 4 ville her mene, at den type opgave minder om en slags undersøgelsesfase, da der kan være tale om et nyt område, som skal revideres. Der er derfor ikke tale om agile opgaver, da mangel på en fastlagt måde at løse opgaven på, indikerer manglende kendskab til området (Interview 4, 2018). Alle parter er dog enige om, at kommunikation imellem organisation og IA er essentiel i forhold til at få løst opgaver på bedste vis, hvilket dermed er værdiskabende.

Ud over de planlagte opgaver har IA en række ad hoc-opgaver, som ikke er en del af den initiale revisionsplan. Det er relevant at undersøge antallet af nyttilkomne, også kaldet ad hoc, opgaver i løbet af året. Ad hoc-opgaverne kan være både assurance- og rådgivende opgaver, dog oftest af en rådgivende art, jf. afsnit 2.4. Antallet af ad hoc-opgaver kan være med til at indikere, hvor værdiskabende IA-funktionen er i organisationen, da forespørgslerne kan komme fra hvem som

helst i organisationen, og derved viser organisationens villighed til at benytte IA-funktionen. Jo mere organisationen benytter sig af IA's ydelser, desto mere kan det antages, at organisationen accepterer den værdi, IA kan tilføje igennem sit udførte arbejde.



Figur 10 – Ad hoc-opgaver hos de ikke-finansielle virksomheder

Det kan udledes fra ovenstående tabel, at antallet af ad hoc-opgaver udgør ca. 40% hos CAE 3 og ca. 60% hos CAE 4 af det samlede antal opgaver for året. Der er derfor tale om en relativt højere andel i de ikke-finansielle virksomheder end i de finansielle virksomheder. Dertil er der også tale om en stor procentvis forskel i blandt de ikke-finansielle virksomheder. Dette skyldes forskel i brugen af IA. CAE 3 udtaler:

*"Man skal vide noget om tingene - man bliver kun spurgt, hvis man ved noget, de ikke ved. Viden er en vigtig brik, og så man skal i min optik være tilgængelig. Når folk kommer, så skal man være der og have tid til at høre på, hvad de siger, for ellers gider de ikke bruge tid på at spørge, hvis man f.eks. ikke er til at få fat på. Så tilgængelighed og viden" (Interview 3, 2018).*

Det kan udledes fra ovenstående citat, at IA bliver benyttet grundet deres tilgængelighed og viden. Det tyder på CAE's udtalelse at man i organisationen kan finde det lettere at kontakte IA, hvis man har behov for hjælp eller input, end evt. eksterne parter. Det tyder derfor på, at IA hos CAE 3 agerer

som en form for *problem solver*, ligefrem en *insight generator*, fordi de netop bliver kontaktet grundet deres ekspertise. Stakeholder 2 bekræfter dette med følgende citat:

*"Jeg synes, at intern revision er en rigtig god sparringspartner, for de har indsigt i virksomheden på en helt anden måde, end hvis du henter en konsulent eller en ekstern revisor. Så jo flere timer de kan bruge på rådgivning jo bedre." (Interview 6, 2018).*

Stakeholder 2 viser her udtryk for et større ønske om, at IA agerer som en rådgivende aktivitet. Eftersom ad hoc-opgaver kan være af rådgivende natur, kan det med rimelighed antages, at antallet af ad hoc-opgaver hænger sammen med, hvor meget rådgivning IA yder. CAE 4 mener også, at de mange forespørgsler de får betyder, at de kan agere mere som en rådgiver for organisationen (Interview 4, 2018). Ifølge Stakeholder 2 bliver IA benyttet ca. 20% af tiden til rådgivningsopgaver; det resterende er assurance-opgaver (Interview 6, 2018). Hvis man antager, at hver stakeholder i organisationen benyttede IA på samme vis som Stakeholder 2, så fylder rådgivningsopgaver en stor del af IA's arbejde. Stakeholder 2's ønske om flere rådgivningstimer kan indikere et behov for, at IA bør rykke sig i sin rolle fra *insight generator* til *trusted advisor*. Dette ville indebære mere proaktivitet i form af strategisk rådgivning, der kan bidrage med opnåelse af organisationens målsætninger. Da CAE 3 ikke er initiativtager med hensyn til organisatoriske målsætninger, og Stakeholder 2 allerede har bekræftet, at IA ikke bidrager så meget til strategiske målsætninger, vil det absolut være relevant for IA at rykke sig på den front. Til trods for Stakeholder 2's behov for at IA yder mere proaktiv rådgivning, lader det til, at CAE 3 allerede er bevidst om organisationens behov. CAE 3 udtaler:

*"Jeg ser assurance, værende 'license to operate'. Det er en basisydelse, som vi ikke rigtig kan slippe uden om ... (...) ... Der, hvor vi er mest værdiskabende, er der, hvor vi bevæger os op ad stigen (Figur 6, Kapitel 2). Det er der, hvor vi kan spare virksomheden for rigtige mange penge, eftersom vi ser på ting mere bredt" (Interview 3, 2018).*

CAE 3 ved derfor, at IA's opgave bør være at opnå en rolle som *trusted advisor*. Ud fra den indsamlede data vides det ikke hvorfor CAE 3 ikke bidrager mere i sin rolle. Der kan ikke lægges skjul på, at organisationen mener det samme. CAE 4 har dog en anderledes tilgang til rådgivning:

*"... det fylder ikke så meget i vores hverdag, men det at være rådgiver fylder alligevel en del i måden, vi bedriver revisionen på. Vi prøver jo at gå ind og være den her rådgivende instans, som både skal kunne revidere men også hjælpe." (Interview 4, 2018).*

Det kan forstås på CAE 4, at rådgivning handler mere om revisors adfærd end opgavens art. Her mener Stakeholder 2 noget andet, hvilket kan være med til at vise et skel i opfattelsen af revisors rolle. For Stakeholder 2 er rådgivning, når IA bidrager konstruktivt med input og rådgivning og agerer som sparringspartner i forhold til de overvejelser, ledelsen gør sig, da det skaber værdi (Interview 6, 2018). Dette kan vel og mærket udføres jf. CAE 4's holdning til at det handler om revisors adfærd. Udfordringen i dette er blot, om man kan revidere samtidig med at udøve en rådgivende adfærd. Værdiskabelsen ligger her i den rådgivende adfærd, hvilket stakeholder kan mene er en rådgivningsaktivitet, hvorimod CAE kan mene, det også kan komme i form af en assurance-aktivitet. Basis for begge er, at IA bidrager med indsigt og anbefalinger, uafhængigt af aktivitetsformen. IA's rolle kan derfor være værdiskabende, da IA har et overblik og stort kendskab til organisationen, og kan derigennem bidrage med indsigt. Jf. CAE 3 er indsigten i organisationen lige netop det, der skaber værdi (Interview 3, 2018). Når der sker forandring i organisationen, er alle de involverede parter ikke klar over den afledte effekt, det kan have på organisationen, men det er intern revision med til at overvåge (Interview 3, 2018). Værdiskabelsen ligger hos CAE 4 i, at der ikke kun er tale om 'problem finding', som organisationen skal rette op på, men at der er tale om et samspil med dem, når man opdager, der er noget galt (Interview 4, 2018). Der er en forskel i, hvad CAEs mener om værdiskabelse i selvsamme sektor. En ting er dog sikkert – både CAE 3 og CAE 4 ser sig selv som en form for *trusted advisor*:

*'Vi har ændret lidt i vores adfærd, sådan så vi i dag er meget mere, det man kalder en trusted advisor, og ledelsen vil meget gerne have vores hjælp.' (Interview 4, 2018).*

*"Det er mere spændende at være højere oppe på stigen (Figur 6), end det er at kontrollere, om der er tjeqmærket det rigtige sted. (...) Revision kan meget hurtigt blive en firkantet boks, hvor det så er det, man laver, inden for en bestemt ramme, hvor vi laver alt muligt andet. Dette gør, at vi bliver super værdiskabende for virksomheden, for vi ved rigtig meget om rigtig meget." (Interview 3, 2018).*

Det kan forstås på CAE 3 og CAE 4, at de finder deres roller i organisationen værdiskabende. Årsagen bag dette kan ligge i Stakeholder 2's opfattelse af IA – de agerer med en politisk dagsorden (Interview 6, 2018). Ifølge Stakeholder 2 skal interne revisorer vise deres værdi for at retfærdiggøre deres eksistens, og dette sker i form af et management letter eller revisionskommentarer for at vise, at IA har fundet noget (Interview 6, 2018). Jf. CAE 4 rapporteres der løbende på opgaver. Denne rapportering går til revisionsudvalget en gang i kvartalet og bliver præsenteret for områdedirektøren og andre relevante parter (Interview 4, 2018). Derudover er der revisionsprotokollen to gange årligt, som præsenteres for revisionsudvalget og herefter bestyrelsen, samt management letter og notater (Interview 4, 2018). Ifølge CAE 3 leverer IA løbende rapportering på de agile opgaver, og kommentarer/anbefalinger leveres løbende på revisionen (Interview 3, 2018). Dertil udarbejdes der et management letter en gang årligt, som en akkumuleret opsamling af rapporteringen, og en revisionsprotokol en gang årligt (Interview 3, 2018). Hyppigheden af rapporteringen korrelerer med antallet af opgaver, IA besidder, hvorfor Stakeholders 2's opfattelse kan være begrundet med unødvendig rapportering. Eftersom begge CAE's rapporterer løbende, kan stakeholder opfatte hyppigheden som unødvendig, hvis der ikke har været det store at rapportere. Stakeholder 2 ønsker rapportering af store risici og benytter management letter eller protokol til at planlægge tiltag til at imødekomme disse risici (Interview 6, 2018). På den måde er rapporteringen værdiskabende for Stakeholder 2 (Interview 6, 2018). Hvis der har været tale om revisionskommentarer, der ikke vedrører de større risici, kan dette betages som unødvendigt hos organisationen. CAE 3 udtaler:

*"Nogen gange siger man nogle ting, som ikke er særlig rare at få at vide – at få kritik eller få nogle anbefalinger – men det handler om at gøre det bedste for organisationen." (Interview 3, 2018).*

Revisors rolle er at rapportere på en måde, der er relevant for opgaven, jf. afsnit 2.8.3. CAE 3 kan derfor finde det relevant at rapportere med en hyppighed, som stakeholder finder unødvendig (Interview 3, 2018). Det interessante ligger dog i, at der er forskel på, hvordan stakeholder kan opfatte rapporteringen. Som nævnt ovenfor er rapportering jf. Stakeholder 2 en rapportering af de større risici. Hvis CAE 3 har fundet det mere relevant at rapportere på mere end kun de større risici, eks. ad hoc-opgaver eller planlagte revisionsopgaver, kan dette fremstå som for meget rapportering for stakeholder.



Det vigtige her er måden, der bliver rapporteret på. Jf. CAE 4 afgives der ikke anbefalinger, før der er blevet præsenteret fund over for organisationen (Interview 4, 2018). Dette tillader organisationen at komme med løsningsforslag, før IA/CAE giver sin anbefaling. Det betyder dog også, at organisationen ikke opfatter denne form for rapportering for en faktisk rapportering, da der ikke forekommer noget skriftligt når det kommunikeres til den reviderede part af organisationen (Interview 4, 2018). Dertil bliver rapporteringen en slags sparring med organisationen i forhold til at opnå det bedste løsningsforslag (Interview 4, 2018). CAE 3 har ikke samme form for tilgang til rapportering (Interview 3, 2018), hvorfor stakeholder kunne opfatte CAE 4's rapporteringsstil som mere tiltalende, da den kan have en mere rådgivende natur.

Dialog og kommunikation lader til at være af høj værdi for stakeholder. Ligeledes har det høj værdi for begge CAE's, dog lader det til, at de agerer forskelligt over for organisationen både i planlægnings- og rapporteringsfasen set ud fra tidligere afsnit i kapitel 4. I opfølgingsfasen lader de også til at agere forskelligt. CAE 4 følger op på opgaver kvartalsvis, hvor der foregår en dialog med organisationen omkring status samt evt. udeståender. CAE 3 følger op i takt med, at der revideres, hvorfor de ikke, som CAE 4, har deadlines på anbefalinger. Uanset opfølgingsmetode så mener Stakeholder 2, at opfølgningen er værdiskabende, da man får tjekket, om man har en fælles forståelse for, hvad der er blevet gjort i forhold til den identificerede risiko (Interview 6, 2018).

Det er derfor den sparring og opnåelse af fælles forståelse, der er værdiskabende for stakeholder i opfølgingsfasen.

#### *4.1.2.2 Levering af værdi*

For CAE 4 ligger det værdiskabende i, at IA kan belyse nogle forhold til organisationen, som de ikke selv var klar over; specifikt at IA kan identificere, hvor processer virker effektivt, og hvor man kunne forbedre noget (Interview 4, 2018). Forbedringsforslag er jf. CAE 4 værdiskabende (Interview 4, 2018). Eftersom det er IA's rolle at evaluere og forbedre effektiviteten af risikostyring, kontrolsystem og governance, jf. afsnit 2.1, så antages det, at IA besidder evnen til at give forbedringsforslag. Stakeholder 2 udtaler:

*" Intern revision er en god sparringspartner i forhold til at finde relevante risici, forretningen skal fokusere på (...) og rådgive om, hvilke kontroller der er relevante at have på plads for at matche*

*den risikoappetit, som ledelse har. Hvis der er noget, som organisationens egen governance, f.eks. min egen afdeling, ikke har fanget, så fanger de det. Så de er et ekstra sikkerhedsnet. (...) og hvis intern revision har input til noget, at man lytter til det, som revisionen anbefaler" (Interview 6, 2018).*

IA's evne til at revidere og agere som et sikkerhedsnet er værdiskabende. Dette er resultat af de kompetencer, IA besidder, såsom en god forretningsforståelse og uafhængighed. Nogen gange er IA i en situation, hvor de ikke besidder de fornødne kompetencer til at løse en opgave. Oftest er det i forbindelse med IT-opgaver, da begge afdelinger har IT-relaterede opgaver. Her prøver CAE 4 på enten at udvikle personalets kompetencer, at afgrænse sig fra den del af organisationen eller at købe ydelsen udefra (Interview 4, 2018). IA er derfor klar over, at kompetencerne i afdelingen afhænger af den type opgaver, der ønskes løst (Interview 3 & 4, 2018). CAE 4 indrømmer, at deres IT-revisor løser mangeartede opgaver, da de ikke har nok opgaver, hvori der kræves meget høje IT-kompetencer (Interview 4, 2018). Her mener CAE 3, at det er essentielt, at bestyrelsen er bevidst om de kompetencer, man besidder i IA, så det er lettere at få hjælp udefra (Interview 3, 2018). På denne måde bliver der kommunikeret, hvad IA udfører og ikke udfører af opgaver, så der ikke eksisterer en forventningskløft (Interview 3, 2018). Stakeholder 2 mener dog, at det ville være mere værdiskabende, hvis IA kunne trække på nogle in-house-specialister, her især IT-revisorer, men Stakeholder 2 betvivler, hvorvidt IA er tilstrækkeligt spændende for den type specialister (Interview 6, 2018). Det kan dog menes, at hvis IA har større efterspørgsel til at få løst opgaver, end de har hænder til, er dette et succeskriterium.

Endnu et kendetegn ved revisor er, at de agerer uafhængigt og objektivt. Grundet det tilhørsforhold IA har i organisationen, er de, jf. afsnit 2.9.1, uafhængige af ledelsen, da de referer direkte til revisionsudvalget og bestyrelsen (Interview 3 & 4, 2018). I de tilfælde hvor man først refererer til revisionsudvalget og dernæst til bestyrelse, kan man sige, at revisionsudvalget agerer som en form for 'safeguard' for, at IA kan gøre sig definitivt uafhængige af ledelsen (Interview 4, 2018).

Tilspørger man Stakeholder 2, findes der værdi i, at IA refererer til nogen højere oppe i organisationen. IA er placeret på en sådan vis, at man kan gå til intern revision, hvis man oplever noget uetisk, eller man studser over noget, man ikke tør fortælle sin egen chef, og på den måde har IA en platform, hvor man kan gå højere op i systemet (Interview 6, 2018). Hvorvidt dette er tilfældet, har CAE 3 og CAE 4 ikke besvarelse på, dog kan det nævnes, at deres rolle som sparringspartner kan

indikere, at organisationen har større villighed til at henvende sig til IA end andre i organisationen, hvis der forekommer problemer, IA kan hjælpe med at løse. IA fremhæver dog sin uafhængighed og objektivitet over for organisationen, når de kommunikerer (Interview 3, 2018). Stakeholder 2 bekræfter, at IA kommunikerer i en objektiv tone i alt det, de siger (Interview 6, 2018). Det tyder derfor på, at der ikke eksisterer nogen interessekonflikt hos IA, da de agerer objektivt.

Stakeholder 2 mener, at IA kan have udfordringer med hensyn til deres uafhængighed, da de har et ansættelsesforhold i virksomheden (Interview 6, 2018). Dette begrundes jf. Stakeholder 2 med, at IA ikke kan tillade sig at sende lige så mange forbedringsforslag til ledelsen, som eksterne revisorer kan (Interview 6, 2018). Det forstås derfor på stakeholder, at IA grundet sin frygt for at miste sin uafhængighed giver færre forbedringsforslag til ledelsen end ekstern revision. Spørgsmålet om, hvorvidt IA har udfordringer med sin uafhængighed, leder til at diskutere opfattelsen af revisors rolle, som er berørt tidligere i dette kapitel. Som CAE 4 selv mener, så omhandler uafhængighed revisors adfærd (Interview 4, 2018), og hvis revisors adfærd optræder kompromitterende for IA's uafhængighed, så er der måske et dilemma med deres ansættelsesforhold i virksomheden. Ifølge CAE 4 eksisterer der mange interne revisorer, der ikke ønsker at virke rådgivende, da der kan sættes spørgsmålstejn ved deres uafhængighed, grundet risikoen for selvrevision (Interview 4, 2018). Det bemærkelsesværdige ligger i, at CAE 4 stadig mener, at hvis man ønsker at overleve som IA-funktion uden et finanstilsyn, der kræver ens eksistens i organisationen, så er man nødt til at arbejde med adfærden omkring rollen som *trusted advisor* (Interview 4, 2018). CAE 3 tilføjer, at IA skal have høj integritet og troværdighed, da de skal agere som samvittigheden i organisationen, hvorfor organisationen altid kan forvente et ærligt svar (Interview 3, 2018). Som *trusted advisor* kan man hjælpe organisationen med proaktive løsninger, samtidig med at man agerer som 'third line of defence' for stakeholdere. Der opretholdes derved både uafhængighed og objektivitet, hvis der arbejdes med, hvordan man agerer som IA i organisationen.

### Måling af værdi

På baggrund af forrige afsnit kan det konkluderes, at både stakeholder og CAE finder værdi i IA's rolle som uafhængig og objektiv.

Tilspørger man de to ikke-finansielle virksomheder, benytter de sig ikke af kvantificerbare måleenhed til målingen af IA's værdiskabelse i organisationen. Det er dog muligt at argumentere for

og imod udarbejdelsen af måleenheder. CAE 3 mener, at deres arbejde er for agilt til, at det er målbart, dog har de løbende samtaler med direktører og bestyrelsesformand omkring, hvor værdiskabende organisationen mener, de er (Interview 3, 2018). CAE 4 har løbende tilbagemeldinger fra organisationen, heraf i form af spørgeskemaer, som CAE sender ud efter endt revision (Interview 4, 2018). Heri foreligger der spørgsmål til, hvordan organisationen har oplevet revisionsprocessen, og hvilken værdi den har bragt dem (Interview 4, 2018). Begge virksomheder benytter sig af dialog som måden at kende til IA's værdiskabelse på, men har ingen kvantificerbar måde at kende til værdiskabelsen på. Eftersom det forventes af IA at tilføre værdi til organisationen, jf. intern revisions definition, kan det være nødvendigt at arbejde med en konkretisering af værdiskabelse.

Et alternativ til en måleenhed kunne være, som tidligere nævnt i kapitel 4, antallet af ad hoc-opgaver. Antallet af nyttilkomne opgaver/forespørgsler kan indikere, at IA skaber værdi for organisationen, da en stigning i ad hoc-opgaver betyder større villighed til at bruge. Et andet alternativ kunne være et rating skema i de spørgeskemaer, CAE 4 sender ud.

Som berørt tidligere i dette kapitel anser organisationen IA for at have stor forretningsforståelse og viden. For at kunne levere værdiskabende aktiviteter kræves det, at IA besidder de nødvendige kompetencer. Det er CAE's rolle at sikre, at IA besidder de fornødne egenskaber til at kunne udføre opgaverne, samt at disse udføres med professionelt omhu, jf. IIA 1200 i afsnit 2.2.2. Revisionserfaring inden for intern revision kunne derfor eksempelvis vurderes som en måde at måle værdiskabelse på, da det fortæller noget om, hvor kompetent IA er. Den gennemsnitlige medarbejder har i begge virksomheder 10-15 års intern revisionserfaring. Der er ingen forskel på den gennemsnitlige medarbejders IA-erfaring, men det er der hos CAE. CAE 3 har 4 års IA-erfaring, og CAE 4 har 12 års IA-erfaring. CAE 3 har dog mange års erfaring inden for ekstern revision, så CAE 3's dybdegående forretningsforståelse ligger til grund for CAE 3's mulighed for at skabe opgaver af værdi.

Endnu en faktor, der kunne spille ind i, hvor kompetente og hermed værdiskabende IA-funktionen er, ligger i, hvor meget efteruddannelse medarbejderne får årligt. Begge virksomheder bruger 3-5 dage på efteruddannelse årligt til medarbejderne. Det er en forudsætning, at medarbejderne har den fornødne færdighed og professionelle omhu, jf. IIA 1200, hvorfor ajourføring igennem

efteruddannelse kan være vigtigt. CAE 3 mener, at det er on-the-job-træning, som medarbejderne får mere ud af, end et par dage på kursus (Interview 3, 2018). CAE 4 opfordrer sine medarbejdere til at tage en CIA<sup>2</sup>, og oplever at organisationen er tilspørgende til, hvorvidt CAE 4 mener, der er nok ressourcer til efteruddannelse (Interview 4, 2018). Det er derfor i både IA's og organisationens interesse at forøge medarbejdernes kompetencer, da dette skaber værdi.

Antallet af erklæringer kan vidne om, hvorvidt IA's holdning er ønsket, og kan dermed være en måde at måle IA's værdiskabelse på. CAE 3 er selv statsautoriseret revisor, men afgiver ikke erklæringer, da det er den generalforsamlingsvalgte revisor, der tager sig af dette, hvilket som udgangspunkt er ekstern revisor (Interview 3, 2018). De eneste typer erklæringer, som IA giver, er til ledelsen og bestyrelsen og beskriver det arbejde IA har udført (Interview 4, 2018). Begge CAE's mener, at de udfører benarbejdet for ekstern revision, der baserer sig på IA's arbejde eller laver supplerende handlinger, hvis der findes behov for dette (Interview 4, 2018). Det kan ud fra ovenstående rimeligt vurderes, at der ikke er et ønske fra stakeholder (organisationen) om, at IA afgiver erklæringer, hvorfor dette ikke vurderes som særligt værdiskabende.

#### 4.1.3 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel var at undersøge, hvorledes man opfatter den værdi, som IA skaber på tværs af henholdsvis den finansielle- og ikke-finansielle sektor. Der blev udført en sammenholdelse af stakeholders og CAE's opfattelse af IA's værdiskabelse i de respektive sektorer.

Det kan sammenfattes, at man i finansielle virksomheder anser assurance og indsigt som værdiskabende for de øverste enheder i organisationen, da de har mangel på detailkendskab. Assurance bidrager derfor med indsigt, der forbedrer stakeholders beslutningsgrundlag. IA opretholder deres evne til at skabe værdi igennem assurance og indsigt ved at styrke deres kompetencer, sikre deres uafhængighed og kommunikere klart med organisationen. Kommunikation er afgørende for værdiskabelsen ifølge IA. Dertil agerer IA som en sikkerhedsvagt for organisationen, da de ser en opgave i at opretholde organisationens forsigtighed i opnåelsen af organisatoriske mål. Eftersom organisationens mulige uforsigtighed kan påvirke IA's sikring af

---

<sup>2</sup> Certified Internal Auditor

organisationens drift og ressourcer mod tab, menes der, at IA bidrager til, at organisationen kan opnå sine mål ved at forhindre unødige skader og risici.

Det kan sammenfattes, at man i ikke-finansielle virksomheder finder det værdiskabende, når IA bidrager til compliance og operationelle mål, dog ønskes der, at IA bidrager mere til de strategiske mål. Stakeholder ser compliance-mål som vigtige, da de ikke har Finanstilsynet til at holde øje med, om organisationen overholder gældende love og regler. IA ser dog compliance som en del af deres risikovurdering. Tilgangen til opnåelse af organisationens mål er forskellig hos IA afdelingerne i de ikke-finansielle virksomheder. Den ene er initiativtager og den anden vægter ikke de organisatoriske mål som IA's mål. Dette skyldes forskel i virksomhederne, da de agerer i to forskellige brancher, dog inden for samme sektor.

Planlægningen og kommunikationen med organisationen er værdiskabende, da der bliver forventningsafstemt med organisationen over IA's rolle og opgaver. I de ikke-finansielle virksomheder er der flere rådgivningsopgaver end i de finansielle virksomheder, hvilket betyder, at de ikke-finansielle virksomheder ser mere værdi i IA's rolle som rådgiver og ønsker derfor ikke kun revision af IA. Organisationen benytter derfor IA pga. deres viden og tilgængelighed og anser IA-funktionen som en mulighed for at få værdiskabende sparring.

For Stakeholder 2 er rådgivning, når IA bidrager konstruktivt med input og rådgivning og agerer som sparringspartner til de overvejelser, ledelsen gør sig, da det skaber værdi (Interview 6, 2018). Værdiskabelsen ligger her i den rådgivende adfærd. Begge sektorers IA bidrager med indsigt og anbefalinger uafhængigt af aktivitetsformen. IA's rolle er værdiskabende grundet deres detaillkendskab i organisationen og bidrag med indsigt. I de ikke-finansielle virksomheder menes der, at indsigten i organisationen lige netop er det, der skaber værdi. Stakeholder mener dog, at IA hele tiden skal retfærdiggøre deres eksistens, hvilket kan betyde unødvendig rapportering. Dog menes der, at IA's evne til at revidere og agere som sikkerhedsnet er værdiskabende for organisationen, hvilket skyldes IA's gode forretningsforståelse og placering i organisationen.

## 4.2 IA og stakeholders opfattelse af værdiskabelse

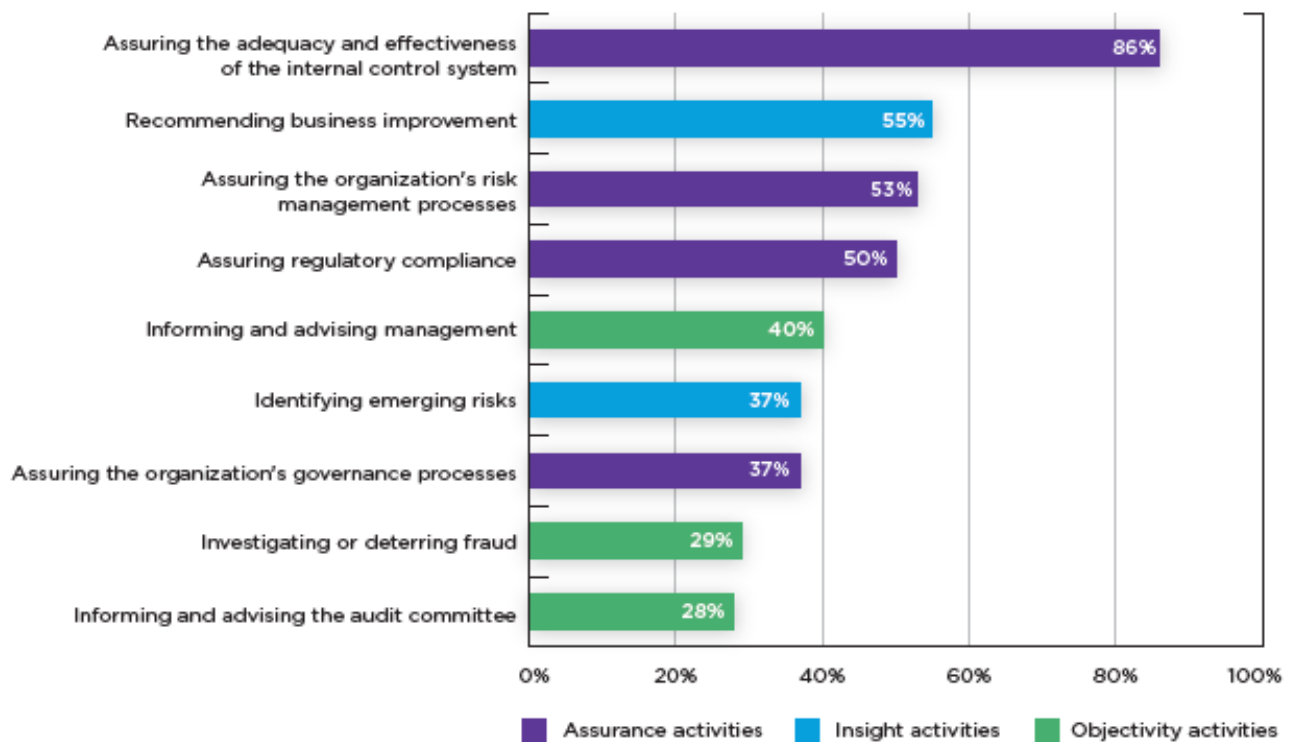
Der bør tages højde for at nogle punkter gentages fra afsnit 4.1, dog er formålet med dette at opstille en komparativ analyse ved hver af de respektive positioners (Stakeholder og IA) opfattelse af IA's værdiskabelse.

### 4.2.1 Opfattelse af værdiskabelse hos interne revisorer

Denne del af analysen er struktureret efter de dele, som er vurderet til at rumme mest i CAE 1, CAE 2, CAE 3 og CAE 4's opfattelse af værdiskabelse.

I 2015 udførte 'the Global Internal Audit Common Body og Knowledge (CBOK)' et studie, hvis formål var at bidrage til et omfattende indblik i aktiviteterne og karakteristika hos interne revisorer på globalt plan. Studiet er bygget på to tidligere globale studier udført af The IIA Research Foundation i 2006 og 2010 (Seago, 2015). I studiet skulle respondenterne udvælge de fem vigtigste IA-aktiviteter, der bragte værdi til organisationen. Studiet viste følgende:

**Exhibit 3 Audit Activities That Bring Most Value (CAEs Indicating Their Top Five Choices)**



Figur 11 – (Seago, 2015)

Som det fremgår af respondenternes svar, er der tale om et mix af de tre elementer, som udgør *Value Proposition*, jf. afsnit 3.2. Det kan tydes ud fra ovenstående tabel, at den procentvise andel af assurance-aktiviteter udgør den største andel af de værdiskabende aktiviteter. Dermed har respondenterne vægtet assurance-aktiviteter som mere værdiskabende. Med særlig henblik på de finansielle virksomheder menes der, at værdiskabelsen ligger i den tryghed, IA leverer igennem revisionsopgaver (Interview 1, 2018). Ydermere indebærer denne tryghed, at organisationen mener, at de har fået en rigtig vurdering og er blevet klogere af IA's rapportering (Interview 2, 2018). Dette er de ikke-finansielle virksomheder også enige i. Der vægtes dog en diversitet i revisors rolle hos de ikke-finansielle virksomheder. De ikke-finansielle virksomheder mener, at assurance er hovedopgaven, men finder det værdiskabende for organisationen, når IA kan agere rådgivende (Interview 3, 2018). Dette kan tillade IA at håndtere mange forskellige forespørgsler i løbet af året (Interview 4, 2018) og spare virksomheden for en del penge (Interview 3, 2018).

#### 4.2.1.1 Assurance

Alene med henblik på assurance differentierer de to sektorer tilgang til risiko, kontrol og governance ikke. Hos de finansielle virksomheder findes det værdiskabende, at IA igennem sit kendskab til organisationen og revision af 'second line' kan bidrage til risikobilledet (Interview 1 og 2, 2018). Når det kommer til evaluering og effektiviteten af risikostyring, kontrolsystem og governance-processer, så anser IA i de finansielle virksomheder sig selv som både en reviderende og rådgivende enhed (Interview 1 & 2, 2018). Risikoidentifikationen ses som en professionel faglig vurdering baseret på erfaringer, samarbejde med ledelsen og samarbejde med eksterne revisorer. Kontrolsystemet vurderes i takt med, at der risikoidentificeres, og governance-strukturen bliver vurderet, når der revideres i de enkelte enheder i organisationen. Her vurderes, om virksomhedsrammen er etableret forsvarligt, og om den er forankret igennem organisationen i styringssystemer (Interview 1, 2018). IA i de finansielle virksomheder mener derfor, at de helt basalt udfører revision, men agerer rådgivende over for organisationen, når der evalueres, for her kan de komme med anbefalinger. IA i de finansielle virksomheder mener altså, at de bliver rådgivende, når de anbefaler (Interview 2, 2018).

Hos de ikke-finansielle virksomheder er tilgangen til risiko, kontrol og governance nogenlunde det samme. Dog lægges der mere vægt på effektivisering af processer i de ikke-finansielle virksomheder.



IA opfatter sig selv som værdiskabende, når de effektiviserer processer og finder måder, hvorpå man kan gøre tingene smartere i forhold til processer og kontroller (Interview 4, 2018). Dette kan skyldes IA's behov for at vise sit værd over for organisationen (Interview 4, 2018). Dog eksisterer der også det indtryk, at IA kræver flere kontroller, end der nedlægges, hvilket er ressourcekrævende (Interview 4, 2018). IA hos ikke-finansielle virksomheder prøver derfor at skrive i revisionsrapporterne, hvis der er mulighed for at effektivisere en proces og derved levere indsigt og værdi (Interview 3 & 4, 2018).

En fælles nævner for begge sektorer er, at IA i både finansielle og ikke-finansielle virksomheder mener, de laver benarbejdet for ekstern revision. Når ekstern revision afgiver erklæringer, mener IA, at de har udført meget af det grundlæggende arbejde, der kræves, for at der kan afgives en erklæring. Dertil har begge sektorers IA-afdelinger nogenlunde samme ønsker til forbedringen af deres levering af assurance. Hos de finansielle virksomheder ønskes der mere risikofokus, herunder et revisionsværktøj, der viser sammenhængen mellem arbejdsopgaver (Interview 1, 2018) i de forskellige revisionsfaser (risikovurdering, kontrolvurdering, udførelse osv.). Den teknologiske udvikling kunne man generelt godt bruge flere ressourcer på, da det vil gavne IA-afdelingen (Interview 2, 2018). Ligeledes hos de ikke-finansielle virksomheder ønskes der bedre IT-baserede værktøjer, der kan forbedre IA's revisionsproces. Disse værktøjer må godt kunne understøtte virksomheden i at identificere visse områder og foretage løbende gentagne analyser af datastrømme (Interview 4, 2018), men dette har IA ikke ressourcer til i dag. De ikke-finansielle virksomheder er dog ikke til for meget forandring, da det kan skade IA's nytænkning (Interview 3, 2018).

#### 4.2.1.2 Insight

Med fokus på indsigtsaktiviteterne, så har mere end halvdelen af respondenterne valgt *recommending business improvement* som værdiskabende, hvilket tyder på, at IA leverer mere end kun traditionel revision i mange organisationer. Dertil har over en tredjedel svaret at *identifying emerging risks* er værdiskabende. Hos de ikke-finansielle virksomheder menes der, at værdiskabelse er, når de kan bidrage med at belyse nogle ting (Interview 4, 2018). Her især hvis de kan stoppe organisationen fra at bruge unødige ressourcer på projekter eller initiativer, som de, grundet deres store viden i virksomheden er bevidste om skal ændres senere (Interview 3, 2018). Derved bidrager

IA med viden, der kan forhindre, at man begår fejl eller skaber unødige risici i organisationen (Interview 3, 2018). Ligeledes ligger det værdiskabende for de finansielle virksomheder i den indsigt, de kan give organisationen, her især dem, der sidder højere oppe i organisationsstrukturen (Interview 1, 2018). Dette er grundet de højere enheders manglende kendskab til, hvad der foregår i de lavere enheder i organisationen (Interview 1, 2018). For de lavere enheder i organisationen rådgiver IA omkring risici og kontroller, hvor det vigtigste for dem er, at modtageren har forstået risikoen, så de selv kan agere på det (Interview 1, 2018). Denne form for rådgivning kan være med til at håndtere problemstillinger før, de bliver faktiske problemer, og derved kan IA identificere *emerging risks*.

Fælles for begge sektorer er, at der ligger værdi i dialog og kommunikation. IA i de finansielle virksomheder finder, at værdiskabelsen også ligger i et godt rapporteringskoncept, da det er måden man viser IA's værdi (Interview 2, 2018). Måden man får dannet et værdiskabende rapporteringskoncept på er ved at overveje, hvad denne rapportering skal indebære. Man skal som IA udtale sig om noget, hvorfor der foreligger krav til indholdet af rapporten, da den skal vise arbejdet og konklusionerne for arbejdet (Interview 2, 2018). Rapporten indebærer, som beskrevet i afsnit 2.8.3, revisionsfund, konklusioner og/eller anbefalinger. Her kan IA bidrage med forslag til forbedringer i forretningen. I de ikke-finansielle virksomheder er kommunikation vigtig, da værdiskabelsen sker igennem dialog, forventningsafstemning og opfølgning (Interview 4, 2018). Yderligere er det opfattelsen, at organisationen værdsætter at få de vigtige ting at vide i et relevant og pålideligt format, hvorfor rapporteringsformen er vigtig (Interview 3, 2018). IA ved meget om, hvad der sker i organisationen, og de kan derfor være værdiskabende i andre opgaver end kun revisionsopgaver (Interview 3, 2018). Fælles for begge er, at de udfører løbende rapportering, anbefalinger og opfølgning, og begge sektorer finder værdi i måden, der rapporteres på, da det er det, der afspejler den ydelse og værdi, IA leverer til organisationen.

#### *4.2.1.3 Objectivity*

Angående objektivitetsaktiviteter svarede ca. en tredjedel af respondenterne, at deres top fem værdiskabende aktiviteter inkluderer *informing and advising management, investigating or deterring fraud* eller *informing and advising the audit committee*. I de finansielle virksomheder finder man det værdiskabende, at de kan informere og rådgive direktionen omkring ændringer eller

tiltag i organisationen, uden at komprimere deres uafhængighed og objektivitet (Interview 1, 2018). Deres uafhængighed ligger i de finansielle virksomheder i, at de refererer til revisionsudvalget og bestyrelsen (Interview 1 & 2, 2018). Dertil er de transparente over for revisionsudvalget med hensyn til opgaver (CAE 2). Her menes, at det er vigtigt, at man positionerer sig effektivt i organisationen, så man igennem revision af second line fortæller ledelsen, revisionsudvalget og bestyrelsen, at tingene løber som de skal (Interview 2, 2018).

IA i de ikke-finansielle virksomheder ser sig selv som fuldstændig objektive og uafhængige, og dette vises ved tonen, de kommunikerer i, og ved at referere til bestyrelsen (Interview 3, 2018). Her mener man, at IA har en høj integritet og troværdighed, da organisationen altid kan forvente en god forretningsforståelse og ærlige og objektive svar (Interview 3, 2018). Dette stopper dog ikke IA i at være åbne over for organisationen. Ofte lader IA organisationen træffe egne beslutninger og komme med egne forslag til, hvordan noget kan forbedres, før IA kommer med sine anbefalinger (Interview 4, 2018). Dette praktiseres ikke i de finansielle virksomheder, hvor man kommer med anbefalingen på samme tid som rapporteringen. Fælles for begge sektorer er vigtigheden i opretholdelse af deres troværdighed, og dette styrkes igennem udviklingen af IA's kompetencer.

I de ikke-finansielle virksomheder udvikles der kompetencer ud fra, hvilket behov for ressourcer der eksisterer i afdelingen. Der er derfor fastsat et vis antal uddannelsesdage for IA-medarbejdere (Interview 4, 2018). Dog menes der i de ikke-finansielle virksomheder, at jobtræning er mest effektivt (Interview 3, 2018). Ligeledes i de finansielle virksomheder har man fastsat et antal uddannelsesdage for IA-medarbejdere. Uddannelsen foregår ofte hos eksterne undervisere, da man ønsker at styrke afdelingens nysgerrighed, skepsis og forretningsforståelse (Interview 1, 2018).

#### *4.2.1.4 Intern revisions selvopfattelse*

Grundlæggende for begge sektorer er, at basisydelsen er assurance. Forskellen i deres ydelser er måden, hvorpå IA ser ydelsen. I de finansielle virksomheder anser man sig selv som rådgiver, når der gives anbefalinger. I de ikke-finansielle virksomheder anser man sig selv som en rådgiver for organisationen, når der kommer forespørgsler i løbet af året, der ikke er en del af deres initiale revisionsplan (Interview 3 & 4, 2018). Til trods for at de finansielle virksomheder også har ad hoc-opgaver, så er omfanget større i de ikke-finansielle virksomheder, hvorfor tendensen til at føle sig

som en rådgivende aktivitet er større i de ikke-finansielle virksomheder end i de finansielle virksomheder.

Dog bør det bemærkes, at rådgivning opfattes forskelligt i de to sektorer, hvilket forklarer skellet i IA's opfattelse af sig selv. IA i de finansielle virksomheder mener, at der ikke bliver differentieret imellem de forskellige roller, som IA kan have, hvilket kan være med til at belyse de finansielle virksomheders entydige opfattelse af IA som *assurance provider*. Det lader ikke til, at de observerer sig selv i de andre roller som er nævnt i kapitel to (*problem solver, insight generator, trusted advisor*). Det kan skyldes IA's egne strenge fortolkning af, hvilke grænser IA har i organisationen. Jf. de finansielle virksomheder må man ikke som IA kontrollere. At kontrollere noget kan medføre, at man træder ind i en rolle som beslutningstager, hvorfor IA blot skal påse, undersøge og udføre opfølgning (Interview 1, 2018). Denne opfattelse kan dog også skyldes frygten for Finanstilsynet. IA i de finansielle virksomheder er strengere omkring, hvornår de agerer rådgivende, fordi deres opgaver skal være af revisionsmæssig karakter og ikke omhandle direkte rådgivning, jf. afsnit 2.2.2.

Hvis IA i de finansielle virksomheder har en mere konservativ bestyrelse, som kun ønsker, at IA reviderer og rapporterer, så begrænser det IA's værdiskabelse. Dog forsøger IA at agere rådgivende, når de anbefaler. Her er de ikke-finansielle virksomheder bedre til at sætte sig selv i rollen som eksempelvis *insight generator* og anser ofte sig selv som *trusted advisor*. Grundet flere ad hoc-opgaver og forespørgsler så har IA i de ikke-finansielle virksomheder større chance for at agere som andet end kun *assurance provider*. I de ikke-finansielle virksomheder understreges det, at IA afviger fra det gamle billede af IA som en slags internt politi (Interview 4, 2018). De ser derimod sig selv som en slags sparringspartner til organisationen (Interview 3, 2018). Dertil er det et succeskriterium hos de ikke-finansielle virksomheder, at de har flere efterspørgsler, end de har ressourcer, hvilket kan indikere, at organisationen ser værdi i IA. Dette skaber dog ikke en betydelig forskel fra de finansielle virksomheder, da de jf. CAE 1 altid har mere arbejde end mandskab til at levere (Interview 1, 2018).

## 4.2.2 Opfattelse af værdiskabelse hos stakeholdere

Denne del af analysen er struktureret efter de dele, som er vurderet til at rumme mest i Stakeholder 1 og Stakeholder 2's opfattelse af værdiskabelse.

### 4.2.2.1 Brugen af intern revision

KPMG og Forbes udførte i 2016 en undersøgelse med mere end 400 CFO'er og revisionsudvalgsformænd som omhandlede problemer i performance, fokus, værdi og fremtiden af IA-funktionen i deres organisationer. Undersøgelsen viste, at der eksisterer en kløft imellem, hvad stakeholder modtager af værdi, vs. hvad de finder værdiskabende (KPMG, Seeking value through Internal Audit, 2016).

**What insights do companies receive from their IA today; what insights would be of most value?**



Figur 12 – (KPMG, Seeking value through Internal Audit, 2016)

Stakeholder 1 benytter IA til at fortælle, hvor der findes høje risici, høje sandsynligheder for eventuelle risici og til at rapportere konklusioner fra revisionen, der udføres på de risikoprægede områder (Interview 5, 2018). Her er fejlfinding særlig vigtig for Stakeholder 1. Der ønskes mulighed for at rette op på fejl, hvorfor Stakeholder 1 mener, det er vigtigt, at IA kan rapportere på forbedringsmuligheder. Organisationen bruger derved IA til at tage stilling til, hvor meget risiko forretningen ønsker at tage igennem deres vurderinger af, hvorvidt fundne fejl bør rettes op på (Interview 5, 2018). Den indsigt, hvor stakeholder ønsker mere af hvad der er leveret i dag, nemlig *helping assessing risks and risk management practices* og *informed perspective on emerging risks*,

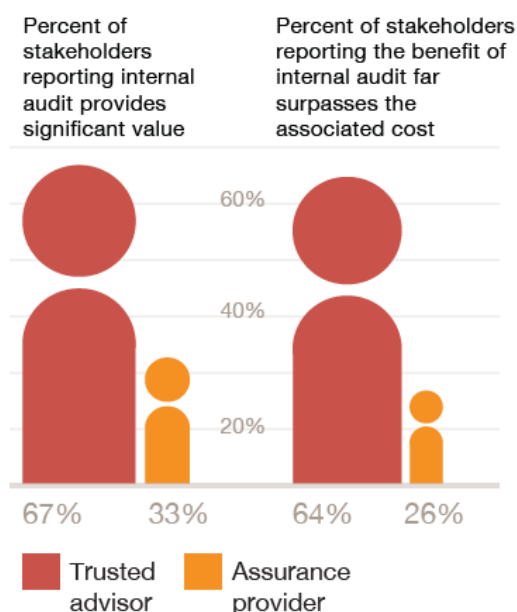
er derfor leveret af IA i de finansielle virksomheder og illustreres i Stakeholder 1's brug af IA. Dette er Stakeholder 2 enig i, da man i ikke-finansielle virksomheder også mener, det er værdiskabende, at der er fokus på de store risici og derfra anbefalingerne, der udledes fra IA's udførte arbejde (Interview 6, 2018). Her benytter Stakeholder 2 især IA grundet deres rådgivning, da de besidder en indsigt i virksomheden, som man ikke kan besidde, hvis man er ekstern konsulent eller ekstern revisor (Interview 6, 2018).

Stakeholder 1 mener dertil, at værdiskabelsen ligger i revisionen og kontrolvurderingen (Interview 5, 2018). Her bidrager IA ved at sørge for, at virksomheden har implementeret kontroller og systemer, samt at de fungerer. IA er med til at sikre de områder, som er kritiske over for økonomien (Interview 5, 2018). Dette sikrer bæredygtig skabelse af profit, hvilket 33% stakeholder modtager mens 41 % finder mere værdi i at modtage det. Stakeholder 2 er enig i, at de bidrager til, at regnskabet er retvisende, og dertil at medarbejderne har den fornødne fokus på økonomi (Interview 6, 2018). Ingen stakeholder i de udvalgte virksomheder har kommenteret på, at IA kan bidrage til opdagelsen af besvigelser.

Stakeholder 1 mener, at IA leverer de ydelser, organisationen ønsker, hvorfor man ikke mener, at der skal lægges flere ressourcer i IA, da man er godt tilfreds i de finansielle virksomheder med det, man får for pengene. Stakeholder 1 mener, at hvis der lå flere penge i IA, så havde de investeret flere ressourcer i det (Interview 5, 2018).

I 2014 udførte PwC deres årlige spørgeskemaundersøgelse, der indebærer svar fra over 125 stakeholdere på tværs af Nordamerika, Europa, Australien og Asien (PwC, 2014). Nedenstående figur viser, at 26% mener, at IA giver mere værdi til organisationen, end de koster som *assurance provider*, og hele 64% mener, at IA giver mere værdi, end de koster som *trusted advisor*. Organisationens får derfor mere for pengene, når IA agerer som *trusted advisor* end som *assurance provider*.

## Trusted advisors are more valued by stakeholders



Figur 13 – (PWC, 2014 state og the internal audit profession study, 2014).

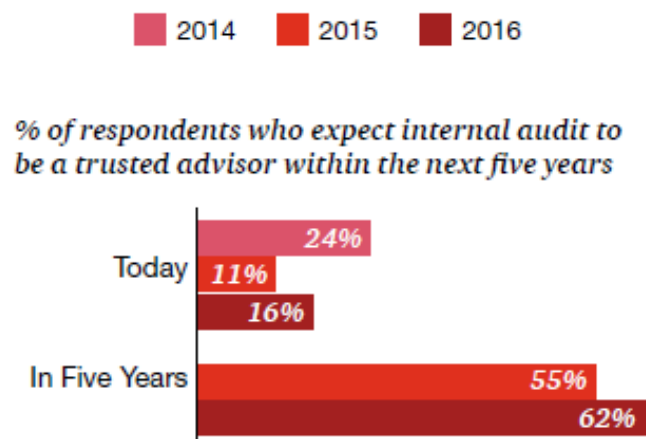
Det er påvist, at flere stakeholdere mener, at en IA, der agerer som en *trusted advisor*, bringer mere værdi til organisationen. Årsagen, til at Stakeholder 1 ikke mener, der ligger flere penge i IA, er grundet deres opfattelse af, at IA alene kan agere som en *assurance provider* i de finansielle virksomheder. Derimod benytter Stakeholder 2 IA til al den rådgivning, de kan levere (Interview 6, 2018). Deres konstruktive input i form af indsigt og viden er værdiskabende for Stakeholder 2, hvorfor IA bliver benyttet til flere slags opgaver (Interview 6, 2018). Stakeholdere i de ikke-finansielle virksomheder mener, at IA agerer mere som en *trusted advisor* end stakeholdere i de finansielle virksomheder, hvorfor IA er mere værdiskabende i de ikke-finansielle virksomheder.

### 4.2.2.2 Forskelle og ligheder mellem stakeholders opfattelse af intern revision

Stakeholder 1 mener, at IA er sparringspartnere til organisationen, dog understreges der, at de ikke agerer som en strategisk samarbejdspartner (Interview 5, 2018). Stakeholder i de finansielle virksomheder mener, at IA ikke kan fyres af dem, hvis man ikke sidder i bestyrelsen, hvorfor et samarbejde med IA er nødvendigt for, at forretningen skal køre godt. Dette er Stakeholder 2 enig i. IA agerer som en god sparringspartner i forhold til at finde relevante risici, som forretningen skal

fokuserer på, og de er dygtige til at rådgive om kontroller til de relevante risici (Interview 6, 2018). Stakeholder 2 anser IA som et ekstra sikkerhedsnet for organisationen, der fanger ting, som de ikke selv kunne fange (Interview 6, 2018). Der vurderes dog en udfordring i de ikke-finansielle virksomheder med hensyn til IA's uafhængighed grundet deres ansættelsesforhold i virksomheden. Der menes jf. Stakeholder 2, at IA altid skal påvise deres værdi, nu da der ikke er krav om eksistensen af en IA-afdeling i ikke-finansielle virksomheder.

I 2016 udførte PwC deres 'State of the Internal Audit Profession Study', som er en årlig undersøgelse, der indebærer indsigt fra mere end 1.600 CAE's og deres respektive stakeholdere, heriblandt direktionen og bestyrelsen. Undersøgelsen viste, at 54% af stakeholdere mener, at IA tilføjer væsentlig værdi til organisationen. 65% mener, at IA performer godt, 16% mener, at IA er en *trusted advisor* for organisationen (PWC, 2016 State of the Internal Audit Profession study, 2016). Undersøgelsen viste dertil, at 62% af alle stakeholdere godt kunne se IA som *trusted advisor* om fem år (PWC, 2016 State of the Internal Audit Profession study, 2016). Der eksisterer herved et stort potentiale for mere værdiskabelse ved IA, hvis de formår at rykke organisationens opfattelse af deres rolle fra traditionel revision til *trusted advisor*.



Figur 14 – (PWC, 2016).

Stakeholdere ønsker derfor, at IA udvider sin værdi til mere end den traditionelle rolle i revision. Undersøgelsen viste, at 62% af stakeholderne forventer mere værdi fra IA, hvoraf halvdelen af disse allerede modtager væsentlig værdi fra IA. Dog lader det til, at stakeholdere ikke altid kan definere præcis, hvad de ønsker fra IA. Det skyldes manglende kendskab til mulighederne, der ligger i IA, som illustreret med opfattelsen af IA's rolle i de finansielle virksomheder. Der kan det vurderes, at det er



CAE's ansvar at arbejde med stakeholdere for at få mandat til at levere den forventede værdi (PWC, 2016 State of the Internal Audit Profession study, 2016).

Stakeholder 1 er af den opfattelse, at der ikke er nye områder, IA skal bevæge sig imod, ud over de områder givet af bestyrelsen (Interview 5, 2018). Stakeholder 2 er af anden opfattelse. I de ikke-finansielle virksomheder mener man, at IA godt kunne bidrage mere til organisationens strategiske projekter og målsætninger (Interview 6, 2018). Stakeholder i de finansielle virksomheder anser IA på lige fod med økonomifunktionen. De er ikke mere *trusted advisor* i forhold til anbefalinger end andre funktioner i organisationen (Interview 5, 2018). Her vurderer stakeholder i de ikke-finansielle virksomheder IA som en rådgivende og reviderende instans (Interview 6, 2018), hvorfor der er tydelig forskel i opfattelsen af IA's rolle i organisationen.

Fælles for begge sektorer er dog værdsættelsen af IA's anbefalinger. Stakeholder 1 opfatter ikke IA's krav og forbehold som urimelige og ser dem ikke som en stopklods (eller internt politi) for organisationen (Interview 5, 2018). Stakeholder 2 mener, at det er vigtigt, at organisationen lytter til IA's anbefalinger (Interview 6, 2018). Den finansielle stakeholder opfatter IA som åbne og klar til at hjælpe, hvis der findes behov for det (Interview 5, 2018). De ikke-finansielle virksomheders stakeholder mener, at IA kommunikerer objektivt og uafhængigt (Interview 6, 2018). Kommunikationen med IA fungerer fint i begge sektorer, og der eksisterer enighed imellem IA og organisationen (Interview 5 & 6, 2018).

#### 4.2.3 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel var at undersøge, hvorledes IA og stakeholder i deres respektive roller opfatter den værdi, som IA skaber. Der blev udført en sammenholdelse af de finansielle- og de ikke-finansielle virksomheders opfattelse af værdiskabelse i deres respektive roller som IA og stakeholder. Det kan sammenfattes, at de interne revisorer i begge sektorer er enige om, at tryk og indsigt er det mest værdiskabende for organisationen at modtage. De ikke-finansielle virksomheder mener, at assurance er hovedopgaven, men finder det værdiskabende for organisationen, når IA kan agere rådgivende (Interview 3, 2018). IA i de ikke-finansielle virksomheder opfatter sig selv som værdiskabende, når de effektiviserer processer og finder måder, hvorpå man kan effektivisere i forhold til processer og kontroller (Interview 4, 2018), og når de udviser høj integritet og troværdighed, da organisationen altid kan forvente en god

forretningsforståelse og ærlige og objektive svar (Interview 3, 2018). I de finansielle virksomheder finder man det værdiskabende, at de kan informere og rådgive direktionen omkring ændringer eller tiltag i organisationen uden at komprimere deres uafhængighed og objektivitet (Interview 1, 2018).

En fællesnævner for begge sektorer er, at IA i både finansielle og ikke-finansielle virksomheder mener, de laver benarbejdet for ekstern revision. Derudover ligger der værdi i dialog og kommunikation. Fælles for begge er, at de udfører løbende rapportering, anbefalinger og opfølgning, og begge sektorer finder værdi i måden, der rapporteres på, da det er det, der afspejler IA's ydelser og værdien, som IA leverer til organisationen.

I de finansielle virksomheder menes det, at IA leverer den værdi, de skal levere, da de rapporterer forbedringsmuligheder. Dette er stakeholder fra de ikke-finansielle virksomheder enig i og finder det værdiskabende, at der er fokus på de store risici og derfra anbefalingerne, der udledes fra IA's udførte arbejde. Stakeholder i de finansielle virksomheder mener, at værdiskabelsen ligger i revisionen og kontrolvurderingen, da IA bidrager til at sørge for, at kontroller og systemer er implementeret og fungerer, og er med til at sikre de ting, som er kritiske i forhold til økonomien. Stakeholder mener yderligere, at der ikke skal lægges flere ressourcer i IA, da man er godt tilfreds i de finansielle virksomheder med det, man får for pengene. Årsagen, til at Stakeholder 1 ikke mener, der ligger flere penge i IA, er grundet deres opfattelse af, at IA alene agerer som en *assurance provider* i de finansielle virksomheder, og Stakeholder 1 ser ikke behovet for, at IA skulle agere anderledes. Her vurderer stakeholder i de ikke-finansielle virksomheder IA som en rådgivende og reviderende instans (Interview 6, 2018), hvorfor der er tydelig forskel i opfattelsen af IA's rolle i organisationen. Stakeholder i de ikke-finansielle virksomheder mener, at IA agerer mere som en *trusted advisor* end stakeholder i de finansielle virksomheder, hvorfor IA er mere værdiskabende i de ikke-finansielle virksomheder. IA's konstruktive input i form af rådgivning og viden er værdiskabende for Stakeholder 2, hvorfor IA bliver benyttet til flere slags opgaver, her især rådgivning. Det er påvist, at flere stakeholdere mener, at en IA, der agerer som en *trusted advisor* bringer mere værdi til organisationen. Begge stakeholdere er enige i, at et samarbejde med IA er nødvendigt for, at forretningen skal køre godt. IA agerer som en god sparringspartner i forhold til at finde relevante risici, som forretningen skal fokusere på, og er dygtige til at rådgive om kontroller til de relevante risici. Dertil findes der i begge sektorer en værdsættelse af IA's anbefalinger.

## 5. Udfordringer ved opfattelsen af værdi

Dette afsnit har til formål at besvare den fjerde og sidste problemstilling, som er følgende:

*Hvilke udfordringer ses der ved værdiskabelsen ved intern revision?*

Denne problemstilling bliver besvaret med udgangspunkt i analysens resultater fra afsnit 4.1 og 4.2.

Det kan udledes fra kapitel 4, at IA skal 1) være med til at drive forandring, igennem opnåelse af mål, 2) besidde kompetencer der gør dem troværdige, som forretningsforståelse, objektivitet og uafhængighed, 3) være åbne for kommunikation med alle i organisationen, og 4) forblive relevante, her især for de ikke-finansielle IA afdelinger, ved at give konstant ny indsigt og sparring. Intern revision kan anse sig selv forskelligt fra stakeholders opfattelse af IA, og der kan forekomme indbyrdes modstridende opfattelser. Stakeholders opfattelse af IA og IA's selvopfattelse afhænger af den specifikke situation, IA befinder sig i. Dette er tydeliggjort hos de finansielle virksomheder, der er forelagt regulerende krav til eksistensen og funktionen af IA i virksomheden. For disse ligger værdiskabelsen i revisionen og indsigten, IA leverer. Der er ingen forventning til at IA skal agere som andet end en *assurance provider*. Dette afspejles også i antallet af revisionsopgaver vs. antallet af ad hoc-opgaver, IA har på et år. Rådgivning er ikke forventet jf. Stakeholder 1's opfattelse, dog forsøger IA at agere rådgivende, når de giver anbefalinger. Der kan derfor betvivles om IA reelt agerer som andet end *assurance provider*, eller om de blot ønsker dette. IA i de finansielle virksomheder anser sig selv som rådgivende, når der gives anbefalinger, men kalder ikke sig selv en *trusted advisor*, hvilket er anderledes for de ikke-finansielle virksomheder. Her anser IA sig selv som *trusted advisor* til organisationen og mener, at værdiskabelsen fremkommer, når de kan få lov til at agere i den rolle.

Fælles for begge sektorer er, at IA's anbefalinger er værdsat. IA i begge sektorer er enige om, at tryghed og indsigt er det mest værdiskabende for organisationen at modtage. Værdiskabelsen fremgår her i en rådgivende adfærd, hvorved begge virksomheders IA bidrager med indsigt og anbefalinger, uafhængigt af aktivitetsformen.

IA i begge sektorer udfører løbende rapportering, anbefalinger og opfølgning, og begge sektorer (både IA og stakeholdere) finder værdi i måden, der rapporteres på, da det er det, der afspejler IA's ydelser. Til trods for at man i de ikke-finansielle virksomheder finder værdi i en god kommunikation,

så kan der foreligge forskellige forventninger til, hvad god kommunikation er. Som stakeholder i de ikke-finansielle virksomheder fastgjorde, så overrapporterede IA for at vise, at der findes værdi i det udførte arbejde. Det kan dog også ses den anden vej rundt, hvor IA's arbejde kan gå til spilde pga. mindre effektiv kommunikation og rapportering. Sandsynligheden for uoverensstemmelser i IA's selvpfattelse og stakeholders opfattelse er forøget, fordi der er flere stakeholdere, som IA skal tage hensyn til, hvorfor en ineffektiv kommunikation imellem IA og stakeholdere kan lede til manglende værdiskabelse og en evt. kompromittering af IA's uafhængighed og objektivitet. Intern revision kan kun være effektiv, hvis der eksisterer en fælles forståelse mellem IA og organisationen vedrørende, hvad IA skal levere for at skabe værdi til organisationen. Når man tager i betragtning, at bestyrelsen og revisionsudvalget forventer, at IA evaluerer og forbedrer effektiviteten af det interne kontrolsystem, opstår der potentiale for konflikt, når IA indtager en rolle som rådgivningsaktivitet.

Årsagen, til at Stakeholder 1 ikke mener, der ligger flere penge i IA, er grundet deres opfattelse af, at IA alene agerer som en *assurance provider* i de finansielle virksomheder, og Stakeholder 1 ser ikke behovet for, at IA skulle agere anderledes. Dette kan skyldes, at IA i de finansielle virksomheder er underlagt begrænsninger i deres ydelsesformer, hvorfor de kun kan agere rådgivende i deres rolle som revisor, dvs. at opgaverne, der rådgives/anbefales på, skal være af revisionsmæssig karakter. Eftersom stakeholder i de finansielle virksomheder altid har anset IA som *assurance provider*, findes der ikke værdi i, at IA skulle agere anderledes, da man fra lovgivningen allerede har defineret revisors rolle. Det kan dertil argumenteres, at hensættelse til rådgivningsydelser kan svække opfyldelsen og troværdigheden af IA's værdiforslag i begge sektorer, da assurance-rollen, som er basisydelsen hos IA og hovedsagligt er for revisionsudvalget og bestyrelsen, kan imødegå konflikter, når direktionen ønsker, at IA agerer som en rådgivningsaktivitet.

En fælles nævner for begge sektorer er, at IA i både finansielle og ikke-finansielle virksomheder mener, de laver benarbejdet for ekstern revision. Det kan også argumenteres, at organisationens brug af IA kan svække ekstern revisors revisionshonorar, i de tilfælde hvor ekstern revisor er afhængig af intern revisors arbejde til deres egen revision. Dette ville indikere, at organisationen kan ønske, at IA arbejder tæt op ad det arbejdsomfang, som ekstern revisor arbejder med, så ekstern revisors ydelser mindskes. Denne afhandling inkluderer ikke ekstern revisions opfattelse af IA's værdiskabelse, hvorfor der ikke eksisterer belæg for hvorvidt ekstern revisor faktisk gør brug af

IA's arbejde. Dog kan det argumenteres at et muligvis mindre revisionshonorar grundet IA kunne indikere mindre tilfredsstillelse fra ekstern revisor. IA, hvis de besidder de rette kompetencer, kan yde rådgivning til organisationen på samme kår som eksterne revisorer eller konsulenter, hvorfor det anses som billigere at benytte dem til in-house rådgivning. En anden måde at kunne være, at IA kan blive brugt som signal for en stærk governance. En stærkere governance indikerer, at virksomheder, der engagerer sig i større internt tilsyn også engagerer sig i større eksternt tilsyn. Dette kan for mange stakeholdere virke værdiskabende, dog kræver dette at opfattelsen af IA, og herved IA's image, er at de er troværdige. Ud fra antallet af erklæringer afgivet af IA lader det ikke til at der findes eksterne interessenter for IA's erklæring på deres tilsyn af virksomheden. Hvordan dette vurderes afhænger af parten hvis opfattelse der tages højde for, men som udgangspunkt har det ikke været i fokus i denne afhandling.

Med IA's store kendskab til organisationens drift finder de ikke-finansielle virksomheder stor værdi i at tappe af IA's viden og tilgængelighed. Derved opnås en form for værdiskabende sparring, som de finansielle virksomheder går glip af. I de finansielle virksomheder ser man sparring med IA som en måde at finde relevante risici, som forretningen skal fokusere på, eller anbefalinger om kontroller til de relevante risici. IA's rolle går derfor ikke ud over den traditionelle evaluering af risikostyringen og kontrolsystemet i de finansielle virksomheder. Det er bemærkelsesværdigt at IA allerede kommunikerer med organisationen omkring risici, dog ses det i afsnit 4.2.2.1 at stakeholdere ønsker mere indsigt i risici. Her er IA's værdiskabelse et paradoks. Jo mere værdi, dvs. sparring omkring risici og kontroller, IA leverer i dag, desto mindre værdi kan IA levere i fremtiden. Med andre ord, jo mindre risiko organisationen har, jo mindre sparring kan IA yde, og derved leverer de mindre værdi. Leveringen af værdi er afhængig af niveauet af risiko i organisationen. Der kan dog modargumenteres med, at have mindre risiko i organisationen kan betyde, at man er klar og forberedt på at tage mere risiko og udnytte nye muligheder. Uagtet virksomhedens opfattelse af revisors rolle som *assurance provider* eller andet er det påvist i afsnit 4.2.2.1, at flere stakeholdere mener, at en IA, der agerer som en *trusted advisor*, bringer mere værdi til organisationen.

## 6. Konklusion

Ifølge intern revisions værdiforslag forekommer der en værdiskabelse, når der leveres assurance og objektiv indsigt til stakeholdere og organisationen i forhold til effektiviteten og pålideligheden af risikostyringen, kontrolsystemet og governance-processerne. Formålet med denne afhandling har været at undersøge, hvordan intern revisions værdiskabelse opfattes i virksomheden hos henholdsvis finansielle- og ikke-finansielle virksomheder.

I de finansielle virksomheder opfattes værdiskabelsen ved intern revision, når der leveres assurance, specielt hos de øverste enheder i organisationen, da de har mangel på detailkendskab og derved får forbedret deres beslutningsgrundlag grundet den indsigt, IA bidrager med. Derudover er kommunikation med organisationen og revisors uafhængighed afgørende for værdiskabelsen. I de finansielle virksomheder menes der at IA agerer som en slags sikkerhedsnet for organisationen, da det forventes, at IA kan sikre organisationens drift og ressourcer mod tab, mens organisationen bestræber sig på at opnå forretningens målsætninger.

I de ikke-finansielle virksomheder anser man intern revision som værdiskabende, når de agerer i en rådgivende adfærd. IA tilføjer værdi i deres rolle som sparringspartner til ledelsens overvejelser ved at bidrage konstruktivt med input. Dertil opfatter organisationen IA som værdiskabende grundet deres detailkendskab, da de kan tappe ind i IA's forretningsforståelse og derved opnå ny indsigt i organisationen. IA's evne til at revidere og agere som en slags sikkerhedsforanstaltning, grundet deres positionering i organisationen og gode forretningsforståelse, skaber værdi for de ikke-finansielle virksomheder.

Begge sektorer er ens i opfattelsen af at der ligger værdi i IA's forretningsforståelse, objektivitet, positionering og indsigt. Forskellen i opfattelsen af værdiskabelsen ligger forskellen i organisationens opfattelse af IA's rolle, her især hvornår de agere som en assurance aktivitet vs. en rådgivningsaktivitet. Årsagen til et skel i opfattelsen af IA's rolle ligger i lovgivningen, om at IA i de finansielle virksomheder ikke må udføre opgaver der ikke er af revisionskarakter. Dette skaber stærke retningslinjer for stakeholder i de finansielle virksomheder om hvad IA bør og ikke bør gøre. Diskussionen om revisors adfærd er derfor vigtig, da man i de ikke-finansielle virksomheder mener at IA godt kan agere rådgivende i sin adfærd uden at kompromittere sin uafhængig som revisor.

Ud over en sammenholdelse af sektorers opfattelse af intern revision undersøgte afhandlingen også IA's og stakeholderes opfattelse af intern revisions værdiskabelse. CAEs' opfattelse i begge sektorer er, at tryghed og indsigt er mest værdiskabende for organisationen at modtage. De ikke-finansielle virksomheders CAEs mener, at værdiskabelsen sker, når IA kan agere som rådgiver, hvorimod de finansielle virksomheders CAEs mener, at værdiskabelsen er, når de informerer og anbefaler direktionen om ændringer i risici uden at komprimere deres uafhængighed og objektivitet. Begge sektorers CAEs er enige i, at der findes værdi i rapporteringsformen.

Stakeholdere i begge sektorer værdsætter IA's anbefalinger og er enige i, at et godt samarbejde med IA er nødvendigt for størst output for forretningen. Undersøgelser udført af PWC og KPMG viser, at flere stakeholdere mener, at en IA, der agerer som trusted advisor, skaber mere værdi for organisationen. I de finansielle virksomheder mener stakeholder, at værdiskabelsen findes i IA's basisydelse – revision og kontrolvurdering. Dette skyldes, at stakeholder mener, at IA's rolle skal være at sørge for, at kontroller og systemer er implementeret og fungerer. Her findes et væsentligt skel i opfattelsen af intern revisions værdi mellem stakeholdere i de to sektorer. I de ikke-finansielle virksomheder mener stakeholder, at der skabes størst værdi, når IA agerer som trusted advisor, og at den procentvise andel af rådgivningsopgaver, også refereret til som ad hocopgaver, er større i de ikke-finansielle virksomheder end i de finansielle virksomheder. Det betyder, at der er større tendens til, at organisationen ser værdi i at benytte IA til andre opgaver og ydelser end den klassiske revision og derved erkender IA's skabte værdi. Det er dog ikke tendensen i de finansielle virksomheder, at IA udfører andet end revision og kontrolvurdering, hvorfor IA's rolle er udelukkende som assurance provider.

## 7. Perspektivering

De nuværende undersøgelser om intern revisions værdiskabelse er udført af organisationer med intern revision som efterspørger. Dette giver et ensidigt formål, og det ville være interessant, hvis andre parter – eks. direktionen i større danske virksomheder – stod bag efterspørgslen for undersøgelsen. På den måde ville man opnå et mere nuanceret billede af værdiskabelse til trods for, at det har været hensigten med denne afhandling at bidrage til det. Det kunne være interessant at foretage en undersøgelse med flere danske virksomheder både i den finansielle såvel som i den ikke-finansielle sektor. Der kunne der undersøges hvorfor nogle virksomheder fravælger at have en IA funktion i virksomheden. Dette kunne bidrage med et mere generaliseret billede af intern revision i Danmark samt dets eventuelle udfordringer eller muligheder. Dette kræver dog flere ressourcer og tid.

Ydermere kunne det være relevant at undersøge forskellene i opfattelsen af værdiskabelse nærmere, da det lader til at der eksisterer mere enighed end uenighed om IA's værdiskabelse i begge sektorer. Det kan skyldes at forholdet mellem har været simpel i deres positionering og formål med IA i organisationen, dvs. de er begge interne interessenter. Det kunne derfor være interessant at inddrage flere stakeholder, eks. Eksterne.

Som et resultat af afhandlingens undersøgelser spiller kommunikation en vigtig faktor. Det ville være relevant at undersøge dette fænomen nærmere, da kommunikation også kræver flere involverede parter, der hver har sin måde at opfatte den levere kommunikation. En vinkel til videre undersøgelser kunne være kommunikationspraksissen i intern revision og organisationen. Hertil kunne der vurderes, hvilke menneskelige værdier og kompetencer man skal besidde for at levere mest værdi – i intern revision, eller generelt i toppen blandt stakeholdere.

Compliance management kunne være endnu et relevant undersøgelsesfelt, da afhandlingen viser, at der foreligger et skel i opfattelsen af IA's rolle, når det kommer til compliance. Man kan yderligere også undersøge, om man kan revidere organisationens kultur. Der kan være fokus på forskellige former for kultur, hvorved en afgrænsning af kultur skulle ske. Her ville en relevant vinkel være risikokultur, hvor man kunne undersøge, om forskellige former for risikokulturer kan påvirke intern revisions efterlevelse af at opnå organisationens strategiske mål.



## 8. Litteraturliste

Almeida, D. M. (March 2018). *The Value of Internal Audit*.

Andersen, I. (2005). *Den skinbarlige virkelighed: om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.

Anderson et.al, U. L. (2017). *Internal Auditing*. Lake Mary: the Internal Audit Foundation.

Arena, M. &. (2010). The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for Professionalization: The Danish Case. *International Journal of Auditing*, 111-129.

Chief Audit Executive, 1. (2018). Interview 1 [Registreret af 4. Bilag]. København.

Chief Audit Executive, 2. (2018). Interview 2 [Registreret af 4. Bilag]. København.

Chief Audit Executive, 3. (2018). Interview 3 [Registreret af 4. Bilag]. København.

Chief Audit Executive, 4. (2018). Interview 4 [Registreret af 4. Bilag]. København.

COSO. (2009). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*. Hentet fra COSO:  
<https://www.coso.org/Pages/erm-integratedframework.aspx>

COSO. (19. August 2018). *COSO official webpage*. Hentet fra <https://www.coso.org/>

Davidson et.al, C. (2016). Forskellige former for Intern revision. I C. Davidson, M. Harloff-Helleberg, T. R. Johansen, & M. Lunden, *Danske perspektiver på revisorer og revision* (s. 279-280). København: AKAPRINT a/s.

ECIIA, E. C. (July 2009). European Internal Audit Briefing. *The paradox of value*.

Erhvervsministeriet. (7. January 2016). Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner.

Erhvervsministeriet. (26. September 2017). Bekendtgørelse af lov om finansiell virksomhed.

IIA. (17. August 2018). Hentet fra Global Institute of Internal Auditors:

<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

IIA, T. I. (January 2009). IIA Position Paper. *The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Wirsk Management.*

IIA, T. I. (January 2013). IIA Position Paper. *The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control.*

IIA, T. I. (January 2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

IIA, T. I. (2018). Internal Auditing. *Assurance, Insight, and Objectivity.*

KPMG. (March 2016). *Seeking value through Internal Audit.*

KPMG. (July 2018). Hentet fra Internal Audit Risk & Compliance Services:

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/advisory/risk-consulting/internal-audit-risk.html>

Kvale, S. (2014). *Interview - Det kvalitative forskningsinterview som håndværk.* København: Studentlitteratur.

Lenz, R. (4. September 2016). *Internal Auditors as Change Agents: What a difference a year makes!*

Hentet fra KPPSearch: <https://www.kppsearch.com/news/the-open-auditor-edition-3/>

McCafferty, J. (4. October 2016). *Misti Training Institute.* Hentet fra Four Big Challenges Facing

Internal Audit: <https://misti.com/internal-audit-insights/four-big-challenges-facing-internal-audit>

Miller, P., & Smith, T. (2011). *Insight: Delivering value to stakeholders.* IIA.

PWC. (March 2014). 2014 state of the internal audit profession study. *Higher performance by design: A blueprint for change.*

- PWC. (March 2016). 2016 State of the Internal Audit Profession study. *Leadership matters: Advancing towards true north as stakeholders expect more.*
- PWC. (June 2018). Hentet fra Intern Revision: <https://www.pwc.dk/da/services/intern-revision-.html>
- Seago, J. (2015). *Delivering on the Promise - Measuring Internal Audit Value and Performance.*  
CBOK: The Global Internal Audit Common Body of Knowledge.
- Stakeholder, 1. (2018). Interview 5 [Registreret af 4. Bilag]. København.
- Stakeholder, 2. (2018). Interview 6 [Registreret af 4. Bilag]. København.
- Uwadiae, O. (2015). *Financial Reporting.* Hentet fra COSO - An Approach to Internal Control Framework: <https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-an-approach-to-internal-control-framework.html>
- Vogel, G. (2015). The Trusted Advisor. *Public Integrity*, 221-222.
- Voxted, S. (2006). *Valg der skaber viden.* København.
- Windsor, D. (2017). Value Creation Theory: Literature Review and Theory Assessment. *Business and Society* 360, Volume 1, 75-100.

## 9. Bilag

### 9.1 Bilag 1

#### 9.1.1 Interviewspørgsmål til stakeholder

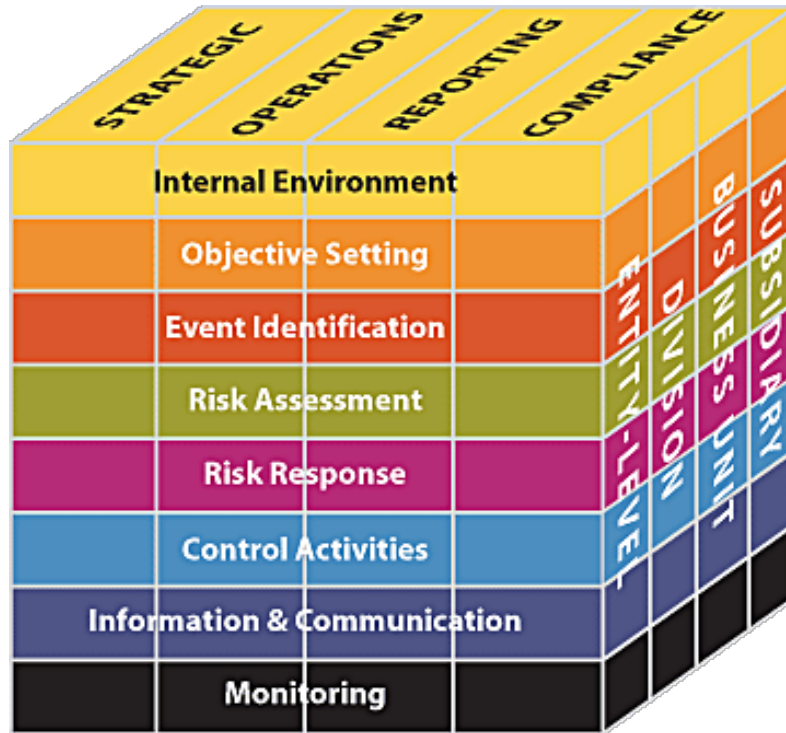
1. Hvordan opfatter du intern revisions værdiskabelse?
2. Hvordan bidrager intern revisor til at organisationen opnår sine mål?
3. Hvad er intern revisions rolle i risikostyring, kontrolsystemet og governance, og hvordan er den værdiskabende for jeres organisation?
4. Hvad vægter i mest af de forskellige typer opgaver intern revision kan?
5. Hvilke udfordringer ser du intern revision have når det gælder uafhængighed og objektivitet?
6. Hvordan kommer I frem til hvilke opgaver intern revision skal løse i løbet af året?
7. Hvis intern revision fik flere ressourcer, ville det ændre deres værdiskabelse?
8. Hvad vægter i ved den intern revisions rapportering, og hvad finder i værdiskabende under denne proces?
9. Oplever I en værdiskabelse af den opfølgning, intern revision udfører efter deres rapportering?
10. Hvilke områder ser i den interne revisionsfunktion arbejde med i fremtiden for at øge værdiskabelsen hos jeres organisation?

### 9.1.2 Interviewspørgsmål til intern revision

1. Hvordan opfatter du intern revisions værdiskabelse?
2. Hvilke initiativer igangsættes der fra den interne revisionsafdeling for at kunne opnå organisationens mål?
3. Intern revision giver assurance på organisationens governance, risk management, og interne kontrol system for at hjælpe organisationen med at opnå sine strategiske, operationelle, finansielle, og compliance mål. Hvad er din opfattelse af dette?
4. Intern revisions overordnede formål er at skabe værdi ved at hjælpe organisationen med at opnå sine mål gennem en objektiv, forsikrende og indsigtsfuld rolle. Hvordan oplever du dette, og hvad definerer du som værdiskabende?
5. Intern revision er en katalysator til forbedring af organisationens effektivitet ved at give indsigt og anbefalinger baseret på analyser og assessments af data og business processer. Hvad er din opfattelse af dette?
6. Hvordan sikrer i objektivitet samt uafhængighed i forbindelse med jeres arbejde?
7. Hvordan er revisionsprocessen hos jer?
8. 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?
9. Hvordan rapporteres den afsluttende kommunikation (konklusioner) af opgaven?

## 9.2 Bilag 2

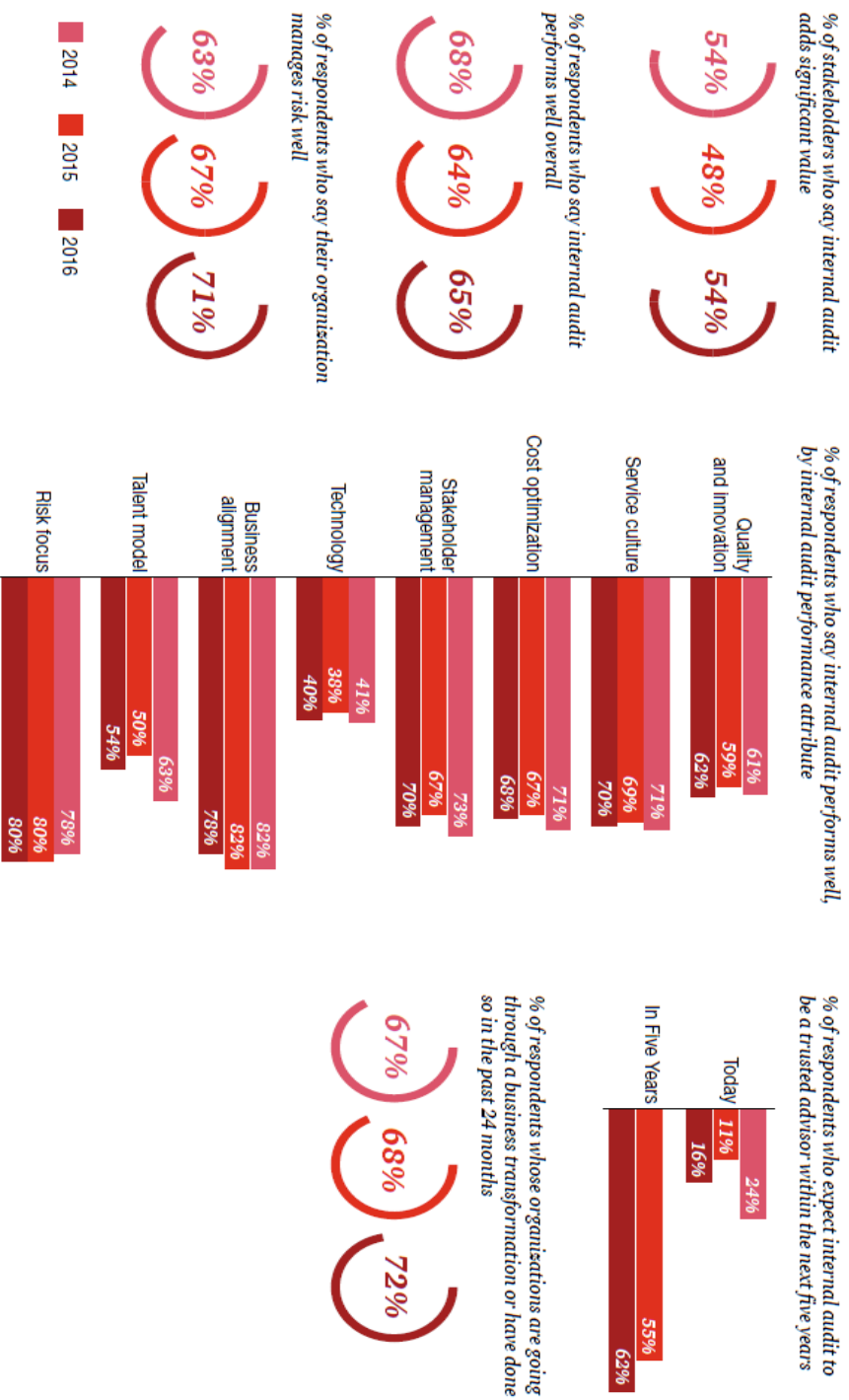
ERM Modellen



(COSO, Enterprise Risk Management - Integrated Framework, 2009)

### 9.3 Bilag 3

Figure 1: PwC's State of the Internal Audit Profession Study - Historical data



Source: PwC's State of the Internal Audit Profession Study, 2014-2016

(PwC, 2016 State of the Internal Audit Profession study, 2016)

## 9.4 Bilag 4

For interview lydfiler henvises venligst til vedlagte forseglede konvolut med USB. Vær opmærksom på, at når konvolutten er åbnet, at denne ikke kan lukkes igen.