

EFFEKTEN AF INTERN REVISIONS PÅTEGNING AF REGNSKABET I DANMARK

The Effect of the Internal Auditor's Report on Audit of
Financial Statements in Denmark

Kandidatspeciale

Lourd Wael Jamil Somo
116351, Cand.merc.aud.

Annie Ella Linnea Lidé
107311, Cand.merc.aud.

Vejleder:
Kim Stromly Hansen

Executive summary

15 years ago, the Chief Audit Executives (CAE) in Denmark were required by law to co-sign the financial statements together with the external auditor. Even though this law has now long since been removed many of the internal auditors still choose to co-sign the financial statements. This task is not conducted by internal auditors anywhere else in the world. In this thesis we therefore refer to this task as the Danish Model. With a work task so exclusive to a single country one might ask how this has potentially affected the internal auditors of Denmark, and how their work process and opinions might differ from the internal auditors in the rest of the world as a result. This is what this thesis seeks to answer.

In this thesis we will create comparative data, regarding how much operational and financial audit the audit functions provide in Denmark and Norway, respectively. We will do this through use of interviews with Norwegian internal auditors, as well as a survey directed towards internal auditors in Denmark. Furthermore, we seek to uncover Danish internal auditors' opinions on the matter of co-signing financial statements, through in-depth interviews. From this we seek to find the perceived pros and cons of co-signing as well as the effect of the Danish Model.

In the end, we see that the Danish Model has resulted in the internal audit functions in Denmark provide far more financial audit than the same function in Norway. The progression has steadily moved towards providing less and less financial audit, as the number of CAE's that co-sign the financial statements decrease. Furthermore we see that the split between the auditors who co-sign and those who do not, and the difference in the type of work they provide, likely has resulted in the board of directors lacking a clear image of what the internal audit function actually does.

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING	1
1.1 PROBLEMFORMULERING	2
1.2 AFGRÆNSNING	2
1.3 AFHANDLINGENS OPBYGNING	4
2. METODE	8
2.1 KVALITATIVE OG KVANTITATIVE TILGANG	8
2.2 INTERVIEWS	8
2.2.1 FORMÅL MED INTERVIEWS	8
2.2.2 SEMISTRUKTURERET INTERVIEW	9
2.2.3 VALG AF RESPONDENTER	10
2.2.4 RESPONSE RATES	12
2.2.5 ANONYMITET	12
2.2.6 INTERVIEW GUIDE	12
2.2.7 PERSONINTERVIEW	16
2.2.8 TELEFONINTERVIEW	16
2.2.9 DOKUMENTATION	17
2.3 SPØRGESKEMA	17
2.3.1 INDHOLDET AF SPØRGESKEMAET	17
2.3.2 SPØRGESKEMAETS RESPONDENTER	19
2.3.3 BEHANDLING AF DATA	19
2.4 SEKUNDÆRE KILDER	19
3. TEORI	21
3.1 REGULERING AF REVISORER OG REVISION I DANMARK	21
3.2 REGULERING OM INTERN REVISION	21
3.3 INTERN REVISION	22
3.4 THREE LINES OF DEFENCE	23
3.5 FORHOLDET MELLEM INTERN OG EKSTERN REVISOR	24
3.6 REVISIONSPÅTEGNING	24
3.7 FINANSIEL REVISION	24
3.8 OPERATIONEL REVISION	25
3.9 VCI ALIGNMENT MODEL	26
3.10 THE LEARNING CURVE	27
3.11 VIDENSKABSTEORI	27
4. ANALYSE OG DISKUSSION	29

4.1 UDVIKLINGEN INDENFOR INTERN REVISION I DANMARK	29
4.1.1 OPERATIONEL REVISION KONTRA FINANSIEL REVISION	30
4.1.2 ARBEJDSOMRÅDER I REVISIONSPLANEN	39
4.1.3 FREMTIDEN FOR INTERN REVISION	42
4.1.4 DELKONKLUSION	44
4.2 VALGET OM AT AFGIVE EN REVISIONSPÅTEGNING	46
4.2.1 VÆRDIEN AF REVISIONSPÅTEGNINGEN	47
4.2.2 EKSTERN REVISION ER I BESIDDELSE AF FLERE RESSOURCER	50
4.2.3 INTERN REVISION ER EN INTEGRERET DEL AF VIRKSOMHEDEN	52
4.2.4 INTERN REVISIONS UAFHÆNGIGHED	54
4.2.5 EKSTERN REVISORS HONORAR	56
4.2.6 REKRUTTERING FRA EKSTERN REVISION TIL INTERN REVISION	58
4.2.7 SMÅ VIRKSOMHEDER	60
4.2.8 REVISIONSPÅTEGNINGEN UDVIKLES IKKE LÆNGERE AF STORE VIRKSOMHEDER	63
4.2.9 ISA-STANDARDER KONTRA IIA-STANDARDER	65
4.2.10 INTERN REVISIONS RELATION TIL BESTYRELSEN	68
4.2.11 INTERN REVISION ER LÅST TIL FINANSIEL REVISION	70
4.2.12 INTERN REVISIONS IDENTITET	72
4.2.13 SVÆRT AT OPGIVE REVISIONSPÅTEGNINGEN	78
4.3 SAMMENFATTENDE DISKUSSION	83
 5. KONKLUSION	 88
 6. LITTERATURLISTE	 90
 BILAG 1: SPØRGESKEMA	 92
 BILAG 2: INTERVIEWGUIDE RESPONDENT 1	 94
 BILAG 3: INTERVIEWGUIDE RESPONDENT 2	 96
 BILAG 4: INTERVIEWGUIDE RESPONDENT 3	 98
 BILAG 5: INTERVIEWGUIDE RESPONDENT 4	 100
 BILAG 6: INTERVIEWGUIDE RESPONDENT 5 OG 6	 102

1. Indledning

Anderson et al., (2017) opfordrer os til at tænke over begrebet 'intern revision'. Som han siger: "Hvilke tanker dukker op i dit hoved? Hvilken betydning har udtrykket for dig? For mange mennesker har udtrykket ingen særlig betydning, mens det for andre hidkalder negative tanker." (s. 1-1). Videre fortæller han at mange mennesker længe har vurderet, at revision blot er et kedeligt område indenfor regnskab. Andre forbinder intern revision med en politifunktion, da revisors eneste opgave må være at kontrollere andre folks arbejde og rapportere de fejl de laver. Men virkeligheden er, at intern revision betragtes som et prestigefyldt og højt profileret erhverv, som man tænker højere om nu end man nogensinde har gjort. Efterspørgslen efter talentfulde profiler inden for intern revision overstiger udbuddet (s. 1-1).

Skal intern revision overleve og møde fremgang, er den nødt til som enhver anden funktion i en organisation, begrunde sin eksistens overfor interessenterne. Sagt på en anden måde, så skal interessenterne påskønne det arbejde, den interne revisionsfunktion udfører (Anderson et al., 2017, s. 1-2).

Indenfor intern revision i Danmark findes der et ekstraordinært fænomen - den interne revisionschefes påtegning af årsregnskabet. Når revisionschefens påtegning behandles i denne afhandling, vil vi referere til det som den "danske model". Dette unikke fænomen spiller en fundamental rolle for intern revisions virke i Danmark. Historisk set har branchen, gennemgået en udvikling, netop for at kunne imødekomme nye trends og krav fra bestyrelsen. Intet tyder på at denne udvikling vil stoppe.

I dag er det 14 år siden lovkravet om at revisionschefen påtegning forsvandt (Svenningsen, 2018, s. 9). Dog er der fortsat mange interne revisorer, der afgiver en revisionspåtegning.

Nærværende afhandling behandler hvorvidt den "danske model" har påvirket udviklingen indenfor intern revision i Danmark. Desuden forsøger vi at give et billede af de forskellige holdninger folk har angående intern revision. Vi vil i nogen udstrækning præsentere udsagn og kommentarer, uden at kommentere dem yderligere i diskussionen. Dette gør vi for at give læseren en mulighed for at få en opfattelse af holdninger og lignende som vi har observeret, når vi har ude, selvom vi ikke finder det grundlæggende for vores problemformulering at diskutere dem yderligere.

1.1 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er at afdække hvorledes den "danske model", herunder hvorvidt revisionschefer afgiver påtegning eller fravælge påtegning af årsregnskabet, har påvirket udviklingen inden for intern revision i Danmark. Den overordnede problemstilling, der vil blive behandlet, er således:

Har den "danske model" påvirket intern revisions udvikling i Danmark?

Ovenstående problemformulering vil blive besvaret ud fra følgende undersøgelsesspørgsmål:

- Er der sket en udvikling i forhold til hvorvidt revisionschefer påtegner eller ikke påtegner årsregnskaber?
- Opstår der forskelle mellem henholdsvis revisionsafdelinger, hvor revisionschefen påtegner årsregnskabet og revisionsafdelinger, hvor revisionschefen ikke påtegner?
- Hvor meget operationel revision udføres der i Danmark sammenholdt med andre lande, som ikke gør brug af den "danske model"?

1.2 Afgrænsning

I dette afsnit fortages der en redegørelse for afgrænsningerne i afhandlingen, idet der er områder og perspektiver, som relaterer sig til den opstillede problemformulering, men som ikke behandles i nærværende fremstilling.

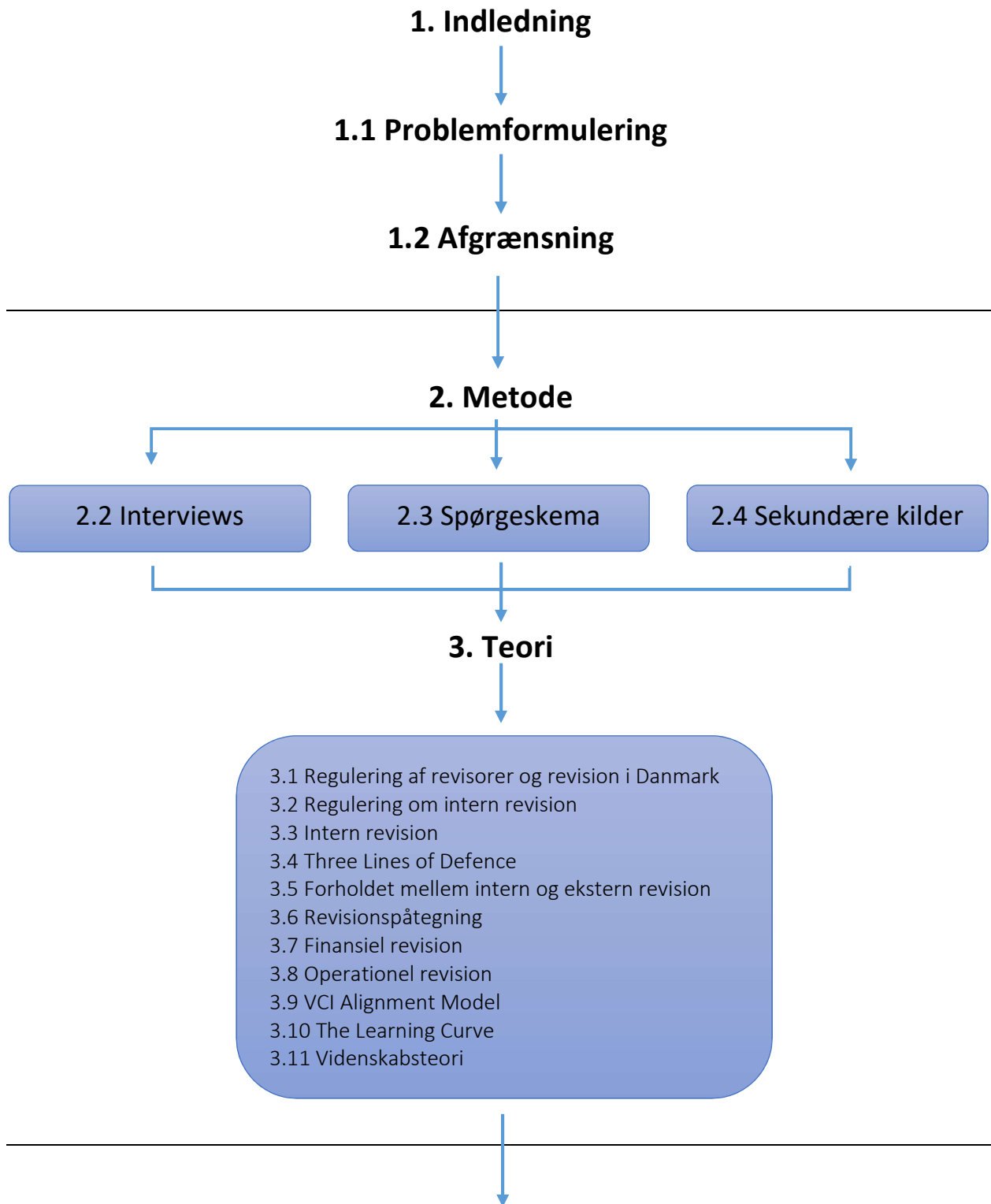
Vi har valgt at foretage en funktionsmæssig og geografisk afgrænsning af specialets indhold. Da vi belyser et fænomen, som kun er gældende i Danmark, vil vi udelukkende behandle interne revisionsfunktioner der er placeret på dansk jord. Dog skal det bemærkes at vi undervejs inddrager Norge, blot for at sammenholde danske data med et andet land. Formålet hermed er at skabe et klarere billede af udviklingen i Danmark.

Problemformuleringen samt de tilhørende underspørgsmål vil kun undersøge interne revisionsfunktioner i finansielle virksomheder. Denne afgrænsning er foretaget, eftersom det tidligere krav om at revisionschefen skulle afgive en revisionspåtegning kun var gældende lovgivning for finansielle virksomheder (Revisionsbekendtgørelsen, 2003, § 15). Derfor vil vi specifikt se på udviklingen indenfor dette område.

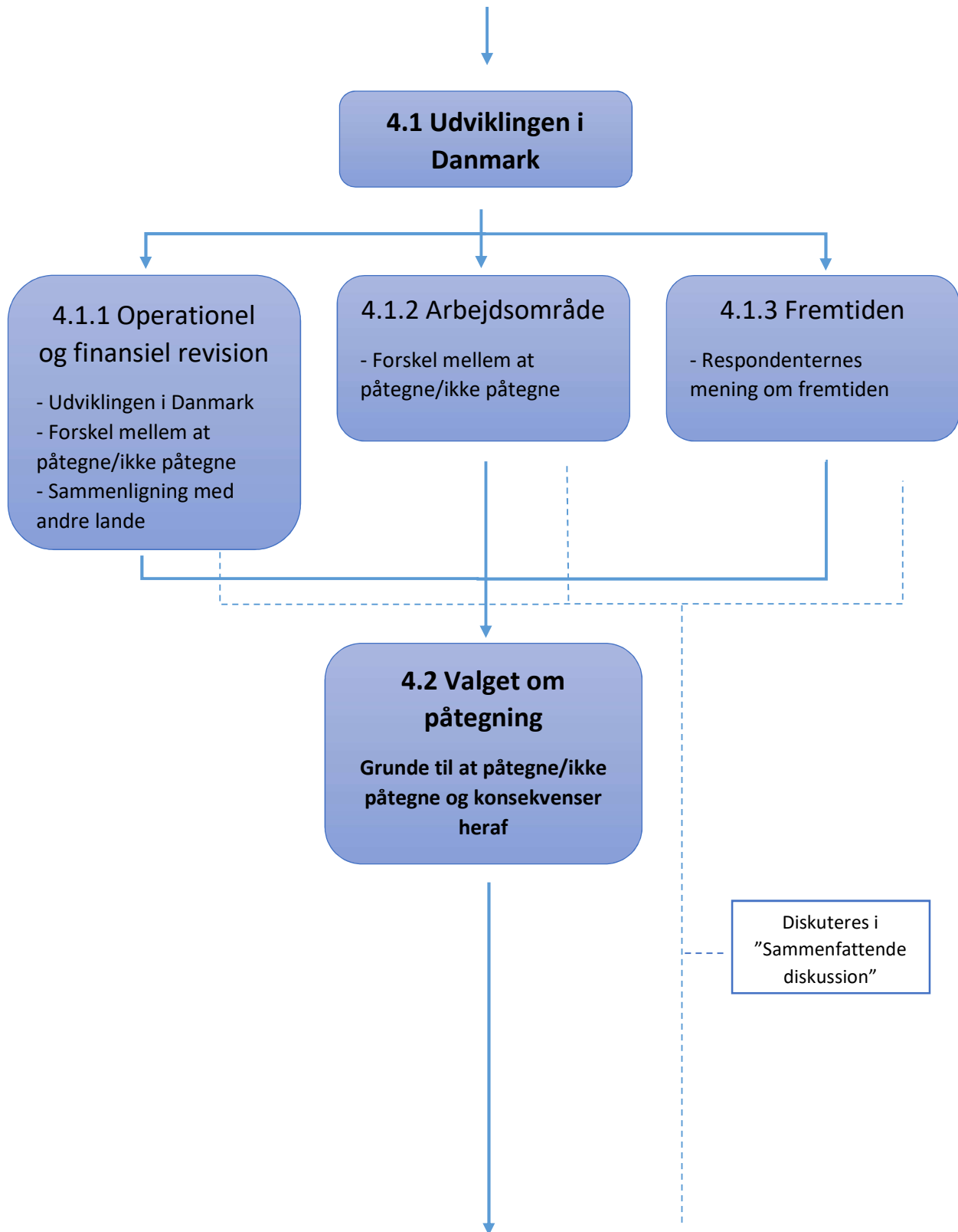
Det tidligere lovkrav om, revisionschefens påtegning af årsregnskabet, gjaldt indtil 2005 (Lund, 2005, s. 22). I dag er det frivilligt, dog skal bestyrelsen beslutte hvorvidt revisionschefen skal afgive en

revisionspåtegning eller ej (Revisionsbekendtgørelsen § 20, stk. 4). Grundet ændringen i Revisionsbekendtgørelsen, er afhandlingen afgrænset til at belyse årene fra 2005 og frem til i dag. Det vurderes, at data, undersøgelser mv. som fandt sted før 2005 hverken vil være relevante eller repræsentative for specialet udarbejdelse.

I afhandlingen vil det bl.a. blive besvaret, hvorledes den "danske model" har påvirket udviklingen inden for intern revision i Danmark. Når vi nævner den "danske model" taler vi om fænomenet at den interne revisionschef påtegner årsregnskabet.



4. Analyse og diskussion



Områder som har relation til påtegning der vil diskuteres

Hvert område har sin egen empiri- og diskussionsdel

4.2.1 Værdi af påtegning

4.2.2 Ekstern revisor har flere ressourcer

4.2.3 Intern revision er integreret i virksomheden

4.2.4 Uafhængighed

4.2.5 Ekstern revisors honorar

4.2.6 Rekruttering fra ekstern revision til intern revision

4.2.7 Små virksomheder har knappe ressourcer

4.2.8 Intern revisors påtegning udvikles ikke

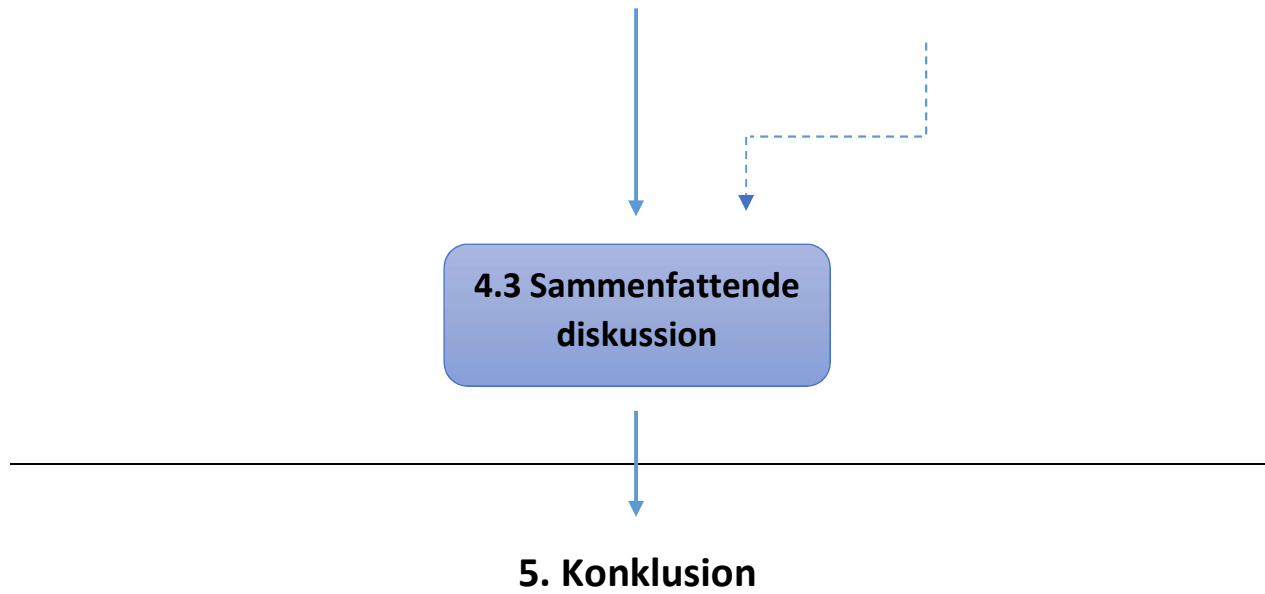
4.2.9 Brugen af ISA-standarder

4.2.10 Relationen til bestyrelsen

4.2.11 Låst til finansiell revision

4.2.12 Intern revisions identitet

4.2.13 Svært at opgive påtegningen



2. Metode

Det følgende kapitel har til formål at beskrive den metode, der bliver anvendt til besvarelse af afhandlingens problemformulering. De anvendte kilder vil præsenteres.

2.1 Kvalitative og kvantitative tilgang

Vi har i opgaven gjort brug af både kvantitative og kvalitative undersøgelsesmetoder samt primære og sekundære kilder. Fundamentet af vores undersøgelse er baseret på kvantitativ information, der senere er blevet suppleret med kvalitativ information.

Formålet med den kvantitative del er at sikre at der faktisk er en forskel mellem intern revision i Danmark og udlandet. Til denne del har vi brugt sekundære kilder samt vores eget spørgeskema. Vi har været nødt til at udarbejde vores eget studie, da vi savnede sekundære kilder der udelukkende omhandlede Danmark. Vores eget spørgeskema er udfyldt af få respondenter og kan ikke bruges til at fremføre matematisk statistik. Det kan udelukkende bruges til at tydeliggøre tendenser indenfor intern revision.

Den kvalitative del består af semistrukturerede interviews med revisionschefer og andre relevante profiler indenfor intern revision fra både fra Danmark og Norge. Formålet med den kvalitative undersøgelse er at få en idé om hvilke grunde der kan være for at danske revisionschefer forsat påtegner årsregnskabet samt hvilke fordele og ulemper der opstår i forbindelse med enten at påtegne eller ikke at påtegne. Vi gør brug af interviews, da det giver respondenterne mulighed for at sætte sine egne ord på virkeligheden, hvilket giver os en dybere forståelse, der ikke ville kunne opnås gennem tal og statistiske undersøgelser. Tillige mailede vi en intern revisionschef for at opnå en mere tydelig udtalelse af noget hun havde skrevet i en artikel.

2.2 Interviews

2.2.1 Formål med interviews

Hovedformålet med at interviewe relevante profiler i Danmark er at finde ud af hvilke fordele og ulemper der, ifølge revisionschefer, opstår ved at påtegne/ikke påtegne årsregnskabet. Vi vil forsøge at finde ud af hvordan revisionspåtegningen af årsregnskabet påvirker den interne revisions arbejde samt hvorfor nogle fortsat vælger af påtegne, mens andre stopper. Vi vil endvidere undersøge om den ”danske model” har haft en indvirkning på den interne revision i Danmark samt det arbejde de udfører. De interview vi har foretaget med norske respondenter, havde det formål at skabe et

sammenligningsgrundlag. De norske resultater vil sammenlignes med udsagn fra de danske respondents interviews samt resultaterne fra vores spørgeskema.

2.2.2 Semistruktureret interview

For vores kvalitative undersøgelse har vi valgt at udføre semistrukturerede interviews. Et semistruktureret interview indebærer at interviewer har en interviewguide med spørgsmål og et emne at gennemgå. Derudover har interviewer en vis frihed omkring hvilke spørgsmål der stilles i hvilken rækkefølge. Respondenten har frihed til at svare frit på stillede spørgsmål og kan bevæge sig ud på andre områder. For at yderligere at udforske respondentens udsagn, kan interviewer stille nye spørgsmål i forlængelse af respondentens svar (Bryman & Bell, 2011, s. 466-467). I forbindelse med vores interviews brugte vi denne metode for bedre at kunne udforske emner som nævnes af respondenterne. Interviewer brød interviewets rækkefølge, hvis det var relevant og passende, hvilket desuden skabte et naturligt flow for samtalen. Da interviewer ikke havde erfaring med at udføre interviews, var det ikke muligt at bruge metodens fulde potentiale, men interviewer havde dog metoden i tankerne undervejs i interviewene.

Vi valgte et semistruktureret interview, da vi kun i visse tilfælde havde hensigt at sammenligne respondenternes svar med hinanden, og vi mente derfor at det ville give mest værdi at lade respondenterne tale frit, mens interviewer ville afbryde ved passende tilfælde.

Som udgangspunkt ville vi helst finde respondentens synspunkter og finde mulige områder hvor den "danske model" kan have indvirket den interne revisions udvikling eller hvilke fordele og ulemper der er ved påtegning/fravalg af påtegning. Da respondenterne havde mere erfaring på området, havde de bedre forudsætninger for at lede samtalen ind på interessante og relevante områder, derfor gav vi dem mulighed at tale relativt frit, i stedet for at lede samtalen alt for strikt (Bryman & Bell, 2011, s. 466-467). Ved vores interviews lod vi for det meste respondenterne tale frit i længere tid ad gangen uden at stille spørgsmål. Dette skyldes både at vi var interesseret i at få en indsigt i respondentens uforbeholdne synspunkt, og fordi interviewer var uerfaren og derfor ikke altid var stand til at afbryde respondenterne.

Hvad angår de svar vi ville sammenligne mellem respondenterne, gav det semistrukturerede oplæg af interviewet mindre brugbare svar end hvad et struktureret interview ville have givet (Bryman & Bell, 2011, s. 466). Vi inkluderede derfor også disse spørgsmål i vores spørgeskema, som blev sendt ud til relevante profiler.

2.2.3 Valg af respondenter

Ved valg af respondenter har vi brugt en blanding af formålsrettet sampling og snowball sampling.

Ved formålsrettet sampling vælger man respondenter med særlig relevans til den aktuelle opgave.

Respondenterne skal være egnede til formålet og skal derfor opfylde særlige kriterier for at kunne give meningsfulde eller relevante svar (Bryman & Bell, 2011, s. 442). For vores undersøgelse kræves det at respondenterne er vidende indenfor emnet intern revision og desuden har meget erfaring med at arbejde indenfor intern revision. Derudover fortrækkes det at respondenterne arbejder eller har arbejdet som intern revisionschef. Ved denne position bør respondenterne allerede have gjort sig overvejelser omkring den "danske model", og dermed ville kriterierne for viden og erfaring kunne vurderes opfyldte.

Da respondenterne ikke er fuldstændig ens, grundet jobstilling og de opgaver de udfører, vil deres svar have en bred spændvidde. Dette giver os flere forskellige synspunkter og perspektiver, der sammen hjælper os med at belyse vores emne bedre end hvis respondenterne minder for meget om hinanden. Af denne grund har vi også valgt respondenter der opfylder forskellige kriterier. Indenfor Danmark skal vi have mindst en revisionschef der påtegner og en der ikke påtegner. Vi vil også interviewe en fra de store revisionshuse der udfører intern revisions ydelser. Begrundelsen for dette er at denne respondent arbejder med mange interne revisionsafdelinger og vil formentlig have indsigt i intern revisions generelle status i Danmark. Vi vil interviewe en revisionschef fra Jylland, da en af vores respondenter påpegede en mulig forskel mellem interne revisioner i henholdsvis København og Jylland (Respondent 2, 21.2.2019).

Sidst vil vi interviewe nogen udenfor Danmark. Vi har valgt at interviewe to personer der er del af IIA Norge. Blandt de lande vi ville sammenligne med, lå Sverige og Norge højest på listen. Dette skyldes, ifølge en rapport udarbejdet af et udvalg nedsat af Finanstilsynet (2006), at de har en intern revision der fungerer relativt ligesom den i Danmark. Selvom rapporten er gammel, mener vi at den giver udtryk for den generelle opfattelse af lighederne mellem landene. Dette giver grund til at tro at Norge er et godt alternativ at holde op imod Danmark. Dette fik vi yderligere bekræftet, da vi talte med en af vores danske respondenter, og fik forslaget *"Men det var måske oplagt at finde ud hvordan man gør det i Norge, Sverige eller sådan noget. Altså noget der umiddelbart minder lidt om det danske."* (Respondent 2, 21.2.2019).

Det skal bemærkes at der i rapporten står at Tyskland både udfører finansiell og operationel revision, mens Norge nævnes som et land der kun udfører lidt finansiell revision, og ellers mest operationel

revision (Finanstilsynets, 2006). Da vi ønsker at sammenligne vores resultat fra vores undersøgelse i Danmark med vores resultat fra Norge, ville det give et misvisende resultat hvis Norge var en "outlier" som udfører mindre finansiel revision end de øvrige lande i rapporten. Vi spurgte derfor en af vores norske respondenter om dette i et forsøg om at sikre mod en misvisende analyse. Hans svar stemte overens med hvad vi læst i Finanstilsynets rapport. Han nævnte Tyskland som eksempel på et land der har svært ved at bevæge sig væk fra finansiel revision. Han mente dog at et lavt fokus på finansiel revision er en gennemgående trend for de fleste store lande i Europa, herunder Storbritannien, Frankrig og Spanien (Respondent 6, 21.3.2019). Det tyder således ikke på at vi sammenligner de danske tal med en outlier. Dog er det værd at notere, at det ikke kun er et spørgsmål om intern revision Danmark i forhold til omverden, da der også udenfor Danmark opstår forskelle fra lande til lande (Finanstilsynet, 2006).

Med disse kriterier om fagviden og geografisk placering mv. gjorde vi brug af snowball sampling for at finde passende respondenter. Snowball sampling går ud på at man tager kontakt til en relevant person indenfor områder, som giver adgang til at man kan kontakte yderligere personer, som har relevans for undersøgelsen (Bryman & Bell, 2011). I vores tilfælde kontaktede vi først vores vejleder, hvorefter vi gennem hans netværk fik mulighed for at kontakte alle vores interviewede respondenter. Man skal dog være opmærksom på at snowball sampling ikke er en tilfældig udvælgelse af respondenter, da man vælger de respondenter man har lettest ved at kontakte (Bryman & Bell, 2011). Da vores undersøgelse ikke har til hensigt at give et repræsentativt billede af populationen, mener vi ikke at dette er et problem.

Nedenfor følger en liste over vores respondenter samt hvilke områder de opfylder, som gør dem relevante for vores undersøgelse.

Respondent 1: Revisionschef. Arbejder i Københavnsområdet. Påtegner ikke.

Respondent 2: Revisionschef. Arbejder i Københavnsområdet. Påtegner.

Respondent 3: Revisionschef. Arbejder i Jylland. Påtegner.

Respondent 4: Ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling i en revisionsvirksomhed. Arbejder i Københavnsområdet.

Respondent 5 og 6: Medlemmer af IIA Norge. Arbejder i Norge.

2.2.4 Response rates

I alt har vi kontaktet 7 personer, som vi ønskede at interviewe. Blot én ud af disse svarede ikke på vores forespørgsel. Response raten betyder mindre i ikke-statistiske undersøgelser, da svaret alligevel ikke vil give et repræsentativt billede af populationen (Bryman & Bell, 2011, s. 236). Den person der ikke svarede, havde samme profil som en anden af vores andre respondenter, så vi vurderer ikke at have misset et vigtigt perspektiv.

2.2.5 Anonymitet

Vi har valgt at holde alle interviewdeltagere anonyme i opgaven. Begrundelsen herfor er at vi ville lade respondenterne tale frit. Ved løftet om anonymitet kan respondenter føle sig mindre tilbageholdende, hvilket giver mulighed for en mere åben samtale (Bryman & Bell, 2011, s. 449).

Det skal dog tages i betragtning at løftet om anonymitet kan have været mindre effektivt i vores tilfælde. Vores gruppe af respondenter er relativ lille og de har en forholdsvis offentlig position, særligt hvis de påtegner årsrapporten. Derudover kender de fleste hinanden personligt. Efter interviewer forsikrede en af vores respondenter om at interviewet er anonymt, kommenterede han: *"Jeg tror nok man kan genkende min holdning alligevel"* (Respondent 3, 27.2.2019).

Vi vurderer ikke at disse omstændigheder kunne undgås, set i betragtning af opgavens natur. Vi har derfor ikke kunnet forsikres os mod risikoen af at respondenterne alligevel har censureret sig selv til en vis grad.

Dog insisterede et par af respondenter at være anonyme i tilfælde af at de tilkendegav en særlig mening eller fortalte følsomme oplysninger om deres virksomhed. Dette tyder på at anonymiteten lod respondenterne være frie og ikke mindst tillod dem at inddrage personlige oplevelser og erfaringer.

2.2.6 Interview guide

Da vi interviewede forskellige personer med forskellige baggrunde, havde vi ikke én fælles interviewguide som blev brugt til alle respondenter. Interviewguiderne er delt op efter respondenternes geografiske placering, herunder Danmark og Norge. Der har dog været en del variationer indenfor den danske interviewguide. Vi ændrede interviewguiden, alt efter hvilke erfaringer vi vidste de forskellige respondenter havde, og hvilket arbejde de udfører nu, primært fokuseret på hvorvidt de påtegner

årsregnskabet eller ej. Vi ændrede ligeledes vores interviewguide i takt med at vi blev klogere på vores emne og mere erfarne interviewere.

I følgende afsnit vil forklare hvilke typer af spørgsmål vi har brugt til vores interviews, dog er det ikke alle spørgsmål der bruges til alle respondenter. De anvendte interviewguides vil fremgå af bilag 2-6.

Vi starter alle interviews med at besvare respondenterne eventuelle spørgsmål omkring opgaven. At kende formålet med undersøgelsen kan påvirke respondentens indstilling til spørgsmålene samt deres svar hertil (Bryman & Bell, 2011, s. 217). Vi vurderer i højere grad at dette er en fordel fremfor en ulempe, da respondenterne selv har mulighed for at belyse områder som de hver især mener er relevante, og det at finde frem til disse områder er en stor del af formålet med interviewene.

Vores første spørgsmål til respondenterne blev anvendt i alle interviews og gik ud på at respondenterne fortalte om sig selv, sin fortid, erfaringer og nuværende position. Dette spørgsmål er en slags ice-breaker og skal sikre at respondenterne har den rette erfaring indenfor området, således at vi får relevante besvarelser.

2.2.6.1 Danske interviews

Efterfølgende har vi for respondenterne i Danmark spurgt hvad de mener er formålet med intern revision og hvad deres holdning er til intern revisions arbejde set i forhold til ekstern revisions arbejde. Spørgsmålene giver anledning til at respondenterne kan tale sig i gang og at vi kan få en idé om respondentens indstilling og meninger om intern revision generelt.

Hvordan arbejdet udføres, med eller uden påtegning af årsregnskabet

Nogle eksempler på spørgsmål indenfor dette område:

- Hvilke arbejdsopgaver lægger I størst vægt på?
- Er der forskel på arbejdet der udføres for finansielle virksomheder i tilfælde hvor revisionschefen påtegner kontra ikke påtegner årsregnskabet og i så fald hvilke?

Vi stillede også et spørgsmål omkring hvilke arbejdsopgaver de vurderer, giver mest værdi. Spørgsmålet var dog ikke formuleret på en tilfredsstillende måde, hvilket gav dårlige forudsætninger for en sammenligning af respondenternes svar. Vi bruger derfor ikke svarene herfra i vores opgave, og besluttede os for i stedet at bruge et spørgeskema til at fremskaffe denne data. Et spørgeskema ville være mere standardiseret og giver mulighed for at få svar fra et større antal respondenter. Mere om spørgeskemaet i afsnit 2.3 - **Spørgeskema**.

Vi har i alle interviews fået svar på hvor meget henholdsvis finansiell revision og operationel revision den pågældende afdeling udfører, selvom spørgsmålet aldrig blev skrevet i vores interviewguide. Mere herom i delen om spørgeskemaet.

Fordele og ulemper ved at påtegne/ikke påtegne årsregnskabet

Nogle eksempler på spørgsmål indenfor dette område:

- Hvilken værdi skaber en påtegning af årsregnskabet?
- Hvilke fordele opstår der, når revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der, når revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke fordele opstår der, når revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der, når revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvorfor påtegner flere revisionschefer stadig årsregnskaber, på trods af de ulemper der opstår?

Har den "danske model" formet intern revision?

Nogle eksempler på spørgsmål indenfor dette område:

- Har intern revision ændret sig over årene og hvordan?
 - o Har forholdet mellem operationel og finansiell revision ændret sig over årene?
- Har den "danske model", revisionschefens påtegning af årsregnskabet, påvirket udviklingen af den interne revisions arbejde?
 - o Positive indvirkninger
 - o Negative indvirkninger

Vi afsluttede derefter interviewet med at spørge om respondenterne havde nogle tilføjelser, for at lukke interviewet af og samtidig give dem mulighed at udtale sig om ting de ikke følte de fik sagt.

2.2.6.2 Norske interviews

De to norske interviewguides var identiske, selvom det grundet den semistrukturerede interviewformat gav to meget forskellige interviews. Interviewer talte engelsk under begge interviews. Spørgsmål og udtalelser, vil derfor præsenteres på engelsk, da det giver en bedre repræsentation af respondenternes holdning.

Internal audit

Spørgsmål indenfor dette område:

- In Norway, how much financial audit does the internal audit functions provide relative to how much operational audit it provides? Can you answer in approximate percentage?
 - o Today
 - o 5 years ago
 - o 10 years ago
 - o 15 years ago
- Is the percentage different in financial organizations?

Formålet med de foranstående spørgsmål er at få tal som vi kan holde op imod vores danske spørgeskema. Da vi kun har bud fra to personer, kan vi ikke bruge deres eksakte tal, men vi kan lave et generelt statement om andelen af den finansielle revision i Norge har været høj eller lav og tillige hvordan fordelingen er i dag.

- Which focus will provide the best audit? What should be the top priorities?
- Does the Norwegian internal audit use these focus areas in their audit?

Ovenstående spørgsmål havde til formål at undersøge om de norske revisionsplaner er drevet af regnskabslinjer, eller om de drives af noget andet. For at give respondenterne en bedre forståelse af hvad vi mente, gav vi dem eksempler såsom; Accounting, Compliance og Enterprise Risk Management. Grunden til at vi stillede spørgsmålet var at en af vores danske respondenter kommenterede *“Den klassiske finansielle interne revision, den er drevet af regnskabslinjer”* (Respondent 2, 21.2.2019). Vi ville derfor undersøge hvordan de norske respondenter forholder sig til dette. Hvis de ikke kommenterede på Accounting, spurgte vi direkte om de synes at en revisionsplan som er baseret på Accounting ville give en værdifuld revision.

- Does IIA standards provide an audit process at the same level as ISA-standards, or does audit according to ISA provide a higher audit quality?

Formålet med dette spørgsmål var at følge op på en udtalelse fra en af vores danske respondenter, som mente at man havde fået en stærkere revisionskompetence i Danmark, fordi man i forbindelse med påtegningen af årsregnskabet, har været nødsaget til at gøre sig bekendt med ISA-standarderne (Respondent 3, 27.2.2019). Mere herom i afsnit 4.2.9 – **ISA-standarder kontra IIA-standarder**.

- What is the advantage of performing operational audits?
- What is the advantage of performing financial audit?
- What will the future of the internal audit profession look like?

2.2.7 Personinterview

Opgavens forfattere var begge tilstede under 6 ud af de 7 interviews der blev foretaget. Den ene var hovedinterviewer, mens den anden tog en mere passiv rolle. Den passive interviewer fokuserede på at tage noter, læse stemningen og deltog i samtalen hvis der var områder hun mente burde uddybes (Bryman & Bell, 2011, s. 474).

For at opnå en højere response rate mødte vi op hos respondenterne, og havde derfor ikke kontrol over hvilke forhold interviewet ville udføres under. Til gengæld betyder dette at respondenterne befandt sig under trygge og vante omgivelser, hvilket giver forudsætninger for gode svar (Bryman & Bell, 2011, s. 474). Vi har generelt ikke haft nogle problemer med forstyrrende lyde under interviewene, bortset fra under telefoninterviewene. Det kan diskuteres om der er forekommet sproglige misforståelser, særligt da vi interviewede udenfor landets grænser. Vi oplevede dog ikke at der var elementer som var svære at forstå. Da ikke alle respondenter talte sit modersmål, kan man diskutere om der opstået nogle sprogbarrierer i kommunikationen.

2.2.8 Telefoninterview

For vores respondenter i Norge og Jylland gav vi dem muligheden for selv at vælge mellem skype- eller et telefoninterview. En af dem valgte et skypeinterview, og for de andre to udførte vi et telefoninterview. Fordelen ved telefoninterviewer er, at vi kunne tale med respondenter, som vi ellers ikke havde haft mulighed for at tale med. Blandt ulemperne ved telefoninterviews er der en risiko for at kontakten er dårlig og der kan opstå tekniske problemer. Derudover mister man muligheden for at se hinanden og aflæse hinandens kropssprog, hvilket kan gøre det svært at koncentrere sig og holde telefoninterviews over 20-25 min (Bryman & Bell, 2011, s. 207-208; 489). I vores tilfælde gjorde lyd kvaliteten det svært at gennemføre nogle gode interviews over telefon. Da fokus i høj grad var rettet mod at opfange hvad respondenterne sagde, gav det mindre plads til stille impulsive spørgsmål, hvilket begrænsede vores mulighed for at spørge dybere ind til forskellige områder. Det var også mærkbart et par enkelte gange at mangel på kropssprog gjorde det sværere for os at bryde ind og forklare hvis respondenterne følte en tvivl eller usikkerhed.

Ved telefoninterviewene valgte vi at undlade nogle af de indledende spørgsmål, og spørgsmål vi mente vi havde fået nok viden om fra tidligere interviews. Dette var for at fokusere på de vigtigste nye områder, som respondenterne kunne give os indsigt i. Det var vigtigt at interviewet ikke blev belastet for meget, af for mange spørgsmål, eftersom det kan være mere anstrengende at afholde et telefoninterview end det at afholde et fysisk personinterview.

2.2.9 Dokumentation

For at dokumentere informationen fra vores interviews optog vi samtalen. For hvert interview havde vi mindst to optagelser, for at sikre os mod tekniske problemer. Samtlige interviews blev efterfølgende transskriberet, således de var tilgængelige i to formater - lyd og skrift.

2.3 Spørgeskema

Vores interviews har til formål at finde fordele og ulemper mellem at påtegne/ikke påtegne, samt hvilke mulige konsekvenser der kan opstå som følge af den "danske model". Vi er nødt til at have kvantitative data for at undersøge om der i virkeligheden er en forskel imellem henholdsvis Danmark og Norge, og henholdsvis interne revisionsafdelinger der påtegner/ikke påtegner.

For at designe spørgeskemaet anvendte vi online tjenesten - SurveyMonkey. Dette gjorde vi for at gøre oplevelsen bedre for vores respondenter og for os selv.

2.3.1 Indholdet af spørgeskemaet

Spørgeskemaet jf. bilag 1 består overordnet af fire typer af spørgsmål:

1. Hvor mange medarbejdere er der i jeres interne revisionsafdeling?

Dette spørgsmål gav os mulighed at spotte mulige forskelle mellem store og små interne revisionsafdelinger.

2. Påtegner revisionschefen årsregnskabet i jeres interne revisionsafdeling?

Respondenten kunne vælge mellem "Ja" eller "Nej"

Dette spørgsmål gentages på side 2 og side 3 i spørgeskemaet. På side 2 spurgte vi om de afgav en revisionspåtegning for 5 år siden, mens vi på side 3 spurgte om de afgav en revisionspåtegning for 10 år siden.

Formålet var at se om der henover de sidste 10 år har været en egentlig udvikling i antallet af revisionschefer der påtegner årsregnskabet.

3. Hvor meget operationel revision i forhold til finansiel revision udfører jeres interne revisionsafdeling?

Respondenten skulle angive sit svar i to forskellige tekstfelter, som var betegnet "Finansiel i %" og "Operationel i %". Spørgsmålets instruktion var som følger: *"Svar i hele tal. Svarene skal samlet give 100"*.

Dette spørgsmål blev gentaget på side 2 og side 3 i spørgeskemaet. På side 2 spurgte vi om fordelingen for 5 år siden, mens vi på side 3 spurgte vi om fordelingen for 10 år siden.

Formålet var at kunne se om der er sket en ændring indenfor de sidste 10 åren vedrørende hvor meget operationel revision interne revisionsfunktioner udfører sammenlignet med finansiel revision. Vi ville ligeledes se om der var en forskel mellem de interne revisionsafdelinger der påtegner og dem der ikke gør.

Da vi brugte en survey-tjeneste havde vi mulighed for at sætte begrænsninger på spørgsmålet, hvilket formindskede risikoen for at vi ville få svar, som ikke var brugbare. Hvis de indtastede værdier ikke summer 100, ville respondenterne blive oplyst herom.

4. Hvilke aktiviteter lægger I mest vægt på i jeres revisionsplan?

Respondenten havde mulighed at liste følgende 10 arbejdsområder:

- Revision af operationelle risici
- Revision af finansielle risici
- Revision af compliance risici
- Revision af governance
- Revision af Enterprise Risk Management
- Revision af kultur
- Revision af besvigelserisici
- Revision af cyber security risici
- Revision af leverandør risici
- Rådgivning

Respondenten havde også mulighed for at vælge ”Udføres ikke” for hver af arbejdsområderne.

Spørgsmålet havde følgende instruktionen: *”Foretag en opstilling af den aktivitet I lægger mest vægt på, til den aktivitet I lægger mindst vægt på. Brug drag and drop for at opliste alternativerne. – Hvis en aktivitet ikke er del af jeres revisionsplan check ’Udføres ikke’”*

Formålet med dette spørgsmål var at analysere hvordan interne revisionsafdelinger vægter forskellige arbejdsområder og hvorvidt deres svar påvirkes af om de afgiver en revisionspåtegning eller ej.

Rækkefølgen af valgmulighederne var tilfældig for hver af respondenterne. På den måde undgik vi at vores resultater viste trends, som kun skyldes den oprindelige rækkefølge.

2.3.2 Spørgeskemaets respondenter

Spørgeskemaet blev udsendt af vores vejleder, til revisionschefer og andre relevante profiler indenfor intern revision i Danmark. Vi vurderede at sandsynligheden for at respondenterne ville svare, var højere, i tilfælde af at vores vejleder udsendte spørgeskemaet.

Vi havde i alt 14 respondenter. Alle havde en fuldkommen gennemførelse af alle de stillede spørgsmål. Hvis der var svar, som afveg væsentligt fra øvrige svar, konsulterede vi vores vejleder for at sikre os at resultaterne var fornuftige og ikke indeholdte tastefejl.

Før spørgeskemaet blev udsendt bad vi vores vejleder om at gennemføre det. Dette var en måde at teste spørgeskemaet på, og få indsigt i hvordan respondenterne generelt ville opleve spørgeskemaet. Desuden havde vi mulighed for at forbedre spørgeskemaet, hvis der viste sig at være elementer der var forvirrende eller ikke virkede efter hensigten.

2.3.3 Behandling af data

For at skabe overblik og give os selv de bedste vilkår for at analysere den indsamlede data, samlede vi alle respondents svar i et Excel dokument. Ved analysedelen gennemførte vi adskillige beregninger og opstillinger, som følge heraf opstår der en risiko for tastefejl. Vi var dog bevidste om denne risiko og dobbeltjekkede derfor vores data.

2.4 Sekundære kilder

Det er vigtigt at være sikker på at ens sekundære kilder er korrekte (Bryman & Bell, 2011). Derfor har vi valgt vores sekundære kilder med omhu, for at sikre at alle kilderne var pålidelige og gyldige. Endvidere er det vigtigt, at man forstår det data man læser fra sekundære undersøgelser, da man er mindre familiær med undersøgelsens opbygning (Bryman & Bell, 2011). I den udstrækning vi brugte sekundære

undersøgelser, forsøgte vi at få et kendskab til hvordan de var konstrueret og om de var tilstrækkeligt egnede til brug for vores undersøgelse.

Eksempler på sekundære kilder vi har anvendt:

Vi har primært anvendt teoretiske bøger i forbindelse med specialets udarbejdelse.

I forbindelse med surveys og undersøgelser anvendte vi kilder udarbejdet af The Institute of Internal Auditors (IIA) og Protiviti. For at få indblik i interessenters forventninger til interne revisionsfunktioner brugte vi rapporter som er en del af IIA's Common Book of Knowledge (CBOK). Alle rapporter er baseret på IIA's stakeholder survey fra 2015 (The Institute of Internal Auditors, n.d.).

Vi anvendte desuden Foreningen af Interne Revisorers medlemsblad, INFO. Dette gav os mulighed for nemt at "gå tilbage i tiden" og belyse perioder, som er relevante for vores undersøgelser. De nyere udgaver var dog også relevante og interessante for os, da de bl.a. bidrog med udtalelser, og data om hvor mange interne revisionschefer der påtegner i dag, hvilket supplerer vores undersøgelse.

Vi har nu gennemgået de metodiske overvejelser vores undersøgelse er bygget op omkring. I næste afsnit vil vi gennemgå det teoretiske felt og videnskabelige fundament, vi vil bruge til at belyse vores emne og bygge videre på.

3. Teori

Det er vigtigt at forstå de teorier, som ligger til grund for vores undersøgelse. Formålet med dette afsnit er at præsentere den relevante teori, der gør sig gældende indenfor vores område. Afsnittet vil blive brugt til at gennemgå begreber, teorier og reguleringer, som angiveligt har relevans for undersøgelsen. Det teoretiske felt vil være overvejende deskriptivt, om end det i projektets analysedel, vil blive anvendt som et analyserende og diskuterende værktøj.

3.1 Regulering af revisorer og revision i Danmark

For at give læser et indblik i det felt, interne revisorer bevæger sig inden for, gennemgås den grundlæggende lovgivning. Der vil blot være tale om en gennemgang af den lovgivning, der har relevans i relation til specialet.

I Danmark omfatter revisionspligten virksomheder, der aflægger årsregnskab efter Årsregnskabslovens (ÅRL) klasse B, C eller D. Alene godkendte revisorer, herunder statsautoriseret og registrerede revisorer, kan afgive erklæringer til årsregnskabet, jf. ÅRL § 135a. Denne eneret er fundamentet for revisionsprofessionen. Revisors kerneydelse er således revision af årsregnskabet, men ideen om at skabe troværdighed omkring årsregnskabet gennem en påtegning af årsregnskabet, er ført videre på andre områder, hvor revisor afgiver erklæringer (Johansen, Lunden, Harloff-Helleberg, Davidsen, & Laursen, 2011).

Revisorloven fastlægger retningslinjerne for revisorer og revisionsvirksomheder, herunder betingelserne for at blive en godkendt revisor. Revisorloven indeholder bl.a. bestemmelser om revisionsprotokollen, rapportering om økonomiske forbrydelser og revisors tavshedspligt (Johansen et al., 2011).

3.2 Regulering om intern revision

Kravene til intern revision i den finansielle virksomheder reguleres efter lov om finansiell virksomhed (FIL) og i Revisionsbekendtgørelsen. FIL består af bestemmelser om intern revision, herunder uafhængighed. Revisionsbekendtgørelsen fastsætter kravene til at etablere en intern revisionsfunktion og danner rammerne for at gennemføre en revision (Johansen et al., 2011).

Der stilles krav til intern revision i finansielle virksomheder af en vis størrelse. Det er et lovkrav at finansielle virksomheder opretter en intern revision, hvis virksomheden de seneste to regnskabsår på balancetidspunktet gennemsnitligt har haft 125 eller flere fuldtidsansatte (Revisionsbekendtgørelsen §

17, stk. 3). Finansielle virksomheder, der ikke er omfattet af dette krav, skal minimum én gang om året vurdere om der er behov for at etablere en intern revision (Revisionsbekendtgørelsen § 17, stk. 1).

3.3 Intern revision

The Institute of Internal Auditors (IIA) definerer intern revision som:

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”
(Anderson et al., 2017, s. 1-3).

Denne definition angiver det grundlæggende formål, art og omfang af intern revision.

Grundelementerne i intern revision er at hjælpe organisationer med at nå deres mål, evaluere og forbedre effektiviteten af risikostyring, kontrol og governance processer, endvidere at tilbyde assurance og rådgivning, som er designet til at skabe værdi og fremme driften, at være objektiv og uafhængig og at have en systematisk og disciplineret tilgang (Anderson et al., 2017, s. 1-3).

I revisionsstandarderne defineres intern revision som følge:

“Intern revisionsfunktion – en funktion i en virksomhed, der udfører aktiviteter vedrørende erklæringer med sikkerhed og rådgivning, som er udformet for at vurdere og forbedre effektiviteten i virksomhedens ledelse, risikostyring og interne kontrolprocesser.” (ISA 610, 2013, afsnit 14a)

Intern revision anses for at være en integreret og vigtig del af måden hvorpå virksomheder bliver styret og kontrolleret. Med udgangspunkt i definitionen kan intern revision varetage mange forskellige funktioner (Johansen et al., 2011).

Der har tidligere i Danmark været lovkrav om, at revisionschefer inden for den finansielle sektor skulle afgive en påtegning på årsrapporten. (Johansen et al., 2011). Dette krav forsvandt i 2005 (Lund, 2005). Trods kravet ikke længere er gældende, bidrager intern revision fortsat til den finansielle del af revisionen (Johansen et al., 2011). Når vi i specialet anvender betegnelsen den ”danske model” refereres der således til daværende påtegnings krav.

Intern revision adskiller sig fra ekstern revision ved at være en integreret del af organisationen. Baseret herpå er uafhængighed fortsat et væsentligt tema for intern revision, dog kan den interne revisor ikke

være ligeså uafhængig som den eksterne revisor. Den interne revisor vil ofte varetage opgaver, som adskiller sig fra de opgaver den eksterne revisor varetager (Johansen et al., 2011).

Foreningen af interne revisorer

Foreningen af Interne Revisorer, der er er tilknyttet The Institute of Internal Auditors (IIA), varetager interne revisorers interesser i Danmark. Formålet med foreningen er blandt andet at *”styrke den uddannelsesmæssige, etiske og faglige udvikling inden for intern revision.”* (Foreningen af Interne Revisorer, n.d.).

Sammenligner man interne revisorer med eksterne revisorer, så er interne revisorer ikke en egentlig profession ligesom eksterne revisorer. Dog bidrager foreningens arbejde fortsat til en professionalisering af intern revision. Foreningen står bl.a. bag erfaringsudvekslinger og uddannelsesprogrammer (Johansen et al., 2011).

3.4 Three Lines of Defence

Three Lines of Defence modellen består af tre lag, hvorigennem organisationen opnår sikkerhed for, at de risici, de står overfor, er mindsket til et niveau inden for den gældende risiko appetit. Modellen anvendes for at tydeliggøre ansvarsfordelingen af risiko og interne kontroller.

- 1st line of defence består af den lokale ledelse, som har ansvaret for at vurdere og mindske risici samt at opretholde effektive interne kontroller. Rapportering sker til direktionen.
- 2nd line of defence består af forskellige områder i organisationen, herunder compliance, risikostyring, it-sikkerhed og kontrollere m.fl., som samarbejder for at hjælpe med at mindske risikoen ved at overvåge risk management i organisationen. Rapportering sker til direktionen.
- 3rd line of defence består af den interne revisionsfunktion, som reviderer forretningsgange og interne kontroller. Intern revision skal give sikkerhed for at der kommer mindst mulig risiko igennem forsvarslinjerne. Intern revision rapporterer til bestyrelsen, hvilket giver bestyrelsen mulighed for at tjekke om den daglige ledelse udfører deres arbejde godt nok. Bestyrelsen er ansvarlig for at udstede de retningslinjer virksomheden skal følge samt at beslutte hvor høj grad af risici virksomheden ønsker at påtage sig. I tilfælde hvor der slipper endnu flere risici igennem de tre forsvarslinjer, skal ekstern revision træde til. Inden for finansielle virksomheder er det Finanstilsynet der skal assistere under sådanne situationer (Anderson et al., 2017).

3.5 Forholdet mellem intern og ekstern revisor

Tilstedeværelsen af intern revision ændrer ikke på ekstern revisors ansvar. Den eksterne revisor har det fulde ansvar for revisionspåtegningen og dennes konklusion. Etableres der en intern revisionsfunktion, er den eksterne revisor forpligtet til at vurdere den intern revision og anvende deres arbejde, hvis betingelserne herfor er gældende (Johansen et al., 2011).

Når ekstern revisor anvender intern revisors arbejde, skabes der en arbejdsfordeling samtidig med at de ressourcer ekstern revisor skal bruge på opgaven, bliver reduceret (Johansen et al., 2011). Efter revisorlovens § 16, stk. 1 skal revisor udføre erklæringsopgaver med sikkerhed ved *"at udvise den nøjagtige og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader"* (Revisorloven, 2016, § 16, stk. 1). Samarbejdet mellem intern og ekstern revision forventes at skabe synergieffekter. Intern revision har sine styrker ved at have et bredt kendskab til virksomheden og dens kultur. Den interne revisor får oplysninger, som indgår i planlægningen og udførelsen af revisionen, ved at være en integreret del af virksomheden. Modsat har den eksterne revisor et bredt virksomhedskendskab, som er opnået gennem udført revision i andre virksomheder. Intern og ekstern revisor kan fungere som gode sparringspartnere, som har til formål at øge kvaliteten af den samlede revision (Johansen et al., 2011).

3.6 Revisionspåtegning

Som tidligere nævnt var der lovkrav om, at revisionschefen skulle påtegne årsregnskabet. Kravet herom blev dog udfaset i 2005. Det er i dag frivilligt, men efter Revisionsbekendtgørelsen § 20, stk. 4, skal bestyrelsen beslutte hvorvidt revisionschefen skal afgive en revisionspåtegning eller ej. Såfremt den interne revisionschef afgiver en revisionspåtegning, er det ikke en erstatning for den eksterne revisors påtegning. Hvis bestyrelsen beslutter, at den interne revisionschef skal påtegne årsregnskabet, skal dette meddeles Finanstilsynet. Denne beslutning kræver at den interne revision er blevet udført i medfør af den revisionsaftale, der indgås mellem den interne revisionschef og ekstern revision. Desuden kræver denne aftale, efter Revisionsbekendtgørelsen § 24, stk. 2, at revisionschefen deltager i revisionen af de væsentlige og risikofyldte områder i årsregnskabet (Johansen et al., 2011).

3.7 Finansiell revision

Finansiell revision skal forstås som revision, som retter sig mod grundlaget for at udarbejde periode- og årsregnskaber (Bredo & Møller, 1995).

Den finansielle revision, som udføres af den interne revision, adskiller sig ikke væsentlig fra den finansielle revision, som udføres af ekstern revision. Bestyrelsen kan pålægge intern revision at udføre

en mere detaljeret revision end ekstern revision ellers ville. Her kunne der være tale om de interne kontroller, der har forbindelse til den finansielle revision. Arbejdet, som den interne revisor udfører i forbindelse med den finansielle revision, er blot en delmængde af det arbejde, som den eksterne revisor skal udføre med det henblik at skulle påtage årsregnskabet. Er der ønske om at ekstern revision skal assisteres af den interne revision er det nødvendigt at etablere et effektivt samarbejde mellem de to. Grunden hertil er at intern revision, som er fokuseret på den finansielle revision, vil forsøge at bibringe værdi især vil skabe værdi ved at reducere omkostningerne til den samlede revision af den finansielle rapportering. Arbejdsområdet er derfor i høj grad påvirket af den eksterne revisors finansielle revision. (Johansen et al., 2011). Intern revisions arbejdsopgaver kan, ifølge Revisionsbekendtgørelsen (2015), omfatte følgende:

- *"revision og afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporter,*
- *review af perioderapporter,*
- *afgivelse af erklæringer, konklusioner, oplysninger og informationer i henhold til lov om finansiell*
- *virksomhed og revisionsbekendtgørelsen, og*
- *afgivelse af erklæringer over for offentlige myndigheder."* (Bilag 3).

3.8 Operationel revision

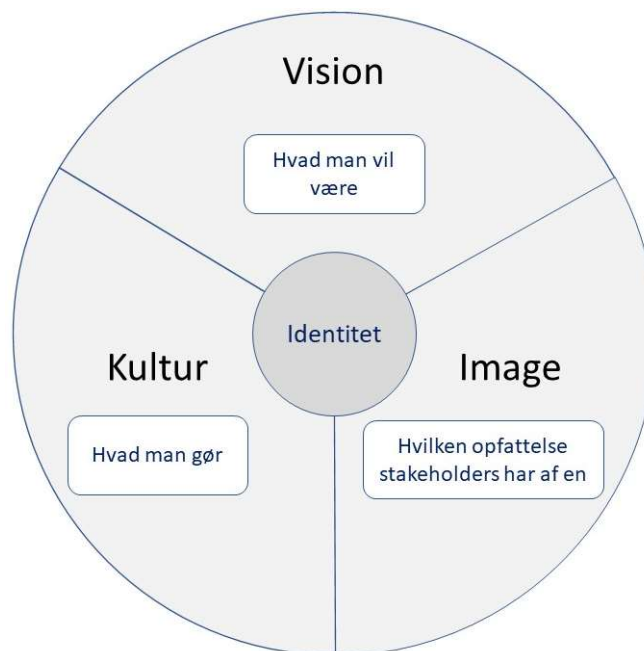
Den operationelle revision har forbindelse til organisationens interne kontrolsystem. Dette dækker over en gennemgang og vurdering af de processer, som er etableret af organisationen med det formål at sikre ledelsens fastsatte mål opnås. Såfremt den interne revision udfører operationel revision, gennemføres der vurderinger af organisationens interne kontrolsystem. Kontroller vedrørende den eksterne finansielle rapportering er dog ikke inkluderet i denne vurdering (Johansen et al., 2011).

Betinget af om intern revision hjælper ekstern revision med den finansielle revision, vil den operationelle revision samlet set enten udgøre en større eller mindre andel af det samlede revisionsarbejde som den interne revisor udfører. Når intern revision har operationel revision som arbejdsområde, er det vigtigt at ledelsen er bekendt med, at den interne revisionsafdeling ikke påtager sig ledelsens ansvar med det formål at udvikle og vedligeholde et betryggende, internt kontrolsystem. Intern revisions primære opgave er at overvåge det interne kontrolsystem, herunder vurdere de etablerede interne kontroller samt teste deres effektivitet. Ledelsens fastsatte mål samt de etablerede kontroller afgør, hvilken rolle intern revision skal spille i forhold til den operationelle revision (Johansen et al., 2011). Den interne revision skal i årsprotokollatet konkludere, hvorvidt virksomhedens

risikostyring, compliancefunktion, forretningsgange og interne kontroller på samtlige væsentlige og risikofyldte områder er tilrettelagt og fungerer betryggende (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 27).

3.9 VCI Alignment Model

VCI Alignment modellen er en teoretisk model, der bruges til bedre at forstå svækkelser i en organisations identitet. Selvom modellen er skabt for individuelle organisationer, mener vi at den stadig kan bruges til overordnet at analysere identiteten af intern revision som branche. Nærmere herom i afsnit 4.2.12 – **Intern revisions identitet**. VCI står for *Vision, Culture* og *Image*. Vision betegner hvad organisationen vil være og hvordan den ser sig selv, culture dækker over virksomhedens kultur og betegner det de gør, og image karakteriserer stakeholders image, som skal forstås som den opfattelse stakeholders har af organisationen (Hatch & Schultz, 2008). Modellens komponenter illustreres i Figur 3.1.



Figur 3.1: Egen model baseret på 'VCI Alignment model' (Hatch & Schultz, 2008, s. 75).

Målet for en organisation er som udgangspunkt at skabe en sammenhæng mellem vision, kultur og image (Hatch & Schultz, 2008). Hvis en organisations vision ikke er forenelig med stakeholders image, er der en svækkelse i organisationens identitet. Dette kan f.eks. give anledning til misforståelser mellem stakeholders og organisationen selv, om hvad de rent faktisk laver, hvilket kan medvirke til at stakeholders bliver skuffede over organisationens præstation, da de ikke føler den lever op til deres forventninger. Det kan ligeledes være at stakeholders overser organisationen, og ikke inddrager den i tilfælde hvor det er relevant.

For at fiks hullet (the gap) der opstår mellem vision og image kan organisationen enten ændre sin vision, eller forsøge at ændre stakeholders opfattelse af dem. Modellens formål er altså at identificere støj mellem de tre komponenter, så man kan skabe enighed mellem dem, og dermed have en samlet identitet.

Vi bruger modellen til at undersøge intern revisions identitet og deres forhold til bestyrelsen. Denne analyse vil fremgå i afsnit 4.2.12 – **Intern revisions identitet**.

3.10 The Learning Curve

Ifølge learning curve er der en sammenhæng mellem tid og hvor hurtigt vi lærer nye ting. Oftest vil en learning curve have en S-formet kurve. Dette betyder at udviklingen vil bevæge sig meget langsom i starten, siden vil den rykke op til et niveau, hvor den stabiliserer sig. I den periode, hvor man tilegner sig noget nyt, vil man have et meget lavt niveau af viden indenfor området, og desuden vil udviklingen af denne viden ske gradvist (Bearwell & Claydon, 2010, s. 254)

3.11 Videnskabsteori

For at kunne tolke og analysere de informationer, som vi har indsamlet til brug for specialet, er vi nødt til at se vores indsamlede data gennem en teoretisk linse. Videnskabsteori er en samling af teoretiske linser der gør det muligt at frembringe relevante sandheder på baggrund af den indsamlede data (Egholm, 2014). Vi vil i denne kandidatafhandling gøre brug af to videnskabsteoretiske grene, henholdsvis strukturalisme og pragmatisme.

Strukturalisme har til formål at finde de strukturer der er med til at forme verden. Den har et realistisk ontologisk udgangspunkt. Dette betyder, at man mener, at strukturerne er del af virkeligheden, uafhængigt af forskeren. For at finde strukturerne, er det både muligt at benytte den induktive og deduktive metode. Den induktive tilgang er karakteriseret ved at man observerer verden og herfra drager konklusioner om virkeligheden, mens man ved den deduktive tilgange udfører en undersøgelse for at teste en hypotese om virkeligheden (Egholm, 2014).

Ifølge strukturalisme er noget sandt, når det kan sandsynliggøres. Der kræver derfor tilstrækkelig gode data at opnå dette (Egholm, 2014). Da vi i vores undersøgelse blot gør brug af få respondenter og i løbet af specialets forløb ikke indgår samarbejder med folk der kan anses for at være videnskabsmænd, vil vi derfor også benytte os af den pragmatisme videnskabsteori. Ved pragmatisme bruges den abduktive metode. Ved abduktive tilgang drager man konklusioner gennem et "kvalificeret gæt". Her tages der udgangspunkt i undersøgelsens observationer og tidligere erfaringer. Pragmatismen observerer relationen

mellem mennesker, instruktioner og udsagn, for at finde frem til en sandhed, der er forenelig med disse tre elementer (Egholm, 2014). Ifølge pragmatismen er noget sandt: "*... når vores undersøgelse slutter, og vores resultater er brugbare og nyttige til at forklare fænomener og begivenheder med*" (Egholm, 2014, s 237).

Vi vil bruge teorierne til at finde mulige strukturer der kan forklare hvordan den "danske model" kan have påvirket intern revision i Danmark. Hvis vi kan observere at interne revisionschefer, der stopper med at påtage årsregnskabet, udfører mindre finansiell revision, så har vi fundet en struktur, som er med til at forme virkeligheden. Hvis vores datamængde ikke er tilstrækkelig, kan vi observere forholdet mellem vores respondents udsagn og den "danske model", og på baggrund heraf give et kvalificeret gæt på sandheden.

4. Analyse og diskussion

I denne del af opgaven vil vi starte med at tegne et billede af den udvikling samt de trends vi har set ud fra vores data og undersøgelse. Efterfølgende i afsnit 4.2 – **Valget om at afgive revisionspåtegning** vil vi bevæge os mere i en analyse af de bagvedliggende årsager for den observerede udvikling.

4.1 Udviklingen indenfor intern revision i Danmark

I de tre følgende afsnit vil vi præsentere den udvikling, som vi har observeret, har været gældende indenfor intern revision.

Først vil vi undersøge om udførelsen af operationel revision i Danmark er steget indenfor de sidste 10 år jf. afsnit 4.1.1 – **Operationel revision kontra finansiel revision**. Her bruges resultaterne fra vores spørgeskema. Vi vil sammenligne Danmarks udvikling med udviklingen af operationel revision i Norge. Derudover vil vi belyse hvorvidt der de sidste 10 år er sket en udvikling indenfor antallet af revisionschefer der ikke længere afgiver en revisionspåtegning.

Under afsnittet 4.1.2 – **Arbejdsområder i revisionsplanen**, vil vi anvende svarene fra spørgeskemaet for at give et billede af nutiden, herunder vil vi undersøge hvordan interne revisionsafdelinger der påtegner, prioriterer arbejdsopgaver anderledes end de der ikke påtegner. Der ses således på den forskel der er opstået mellem de to grupper.

Til sidst fordyber vi os i vores interviewede respondenters udsagn om fremtiden i jf. afsnit 4.1.3 – **Fremtiden for intern revision**.

Samtlige afsnit vil kun bestå af en empiri og analyse del. Diskussionen vil først finde sted i afsnit 4.3 – **Sammenfattende diskussion**.

4.1.1 Operationel revision kontra finansiel revision

En vigtig del af vores undersøgelse, af den “danske models” indvirkning på intern revision i Danmark, er at finde svar på hvordan den “danske model” kan have påvirket hvor stor en andel af interne revisionsopgaver, der er finansiel revision i Danmark. Da påtegning af årsregnskabet giver lovkrav om at udføre en vis del finansiel revision, herunder deltage i revisionen af de væsentlige og risikofyldte områder (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 24), er det rimeligt at spekulere på om der vil udføres mere finansiel revision af interne revisionsafdelinger i Danmark end af interne revisionsafdelinger i udlandet, hvor praksissen af revisionschefens påtegning ikke har været aktuel.

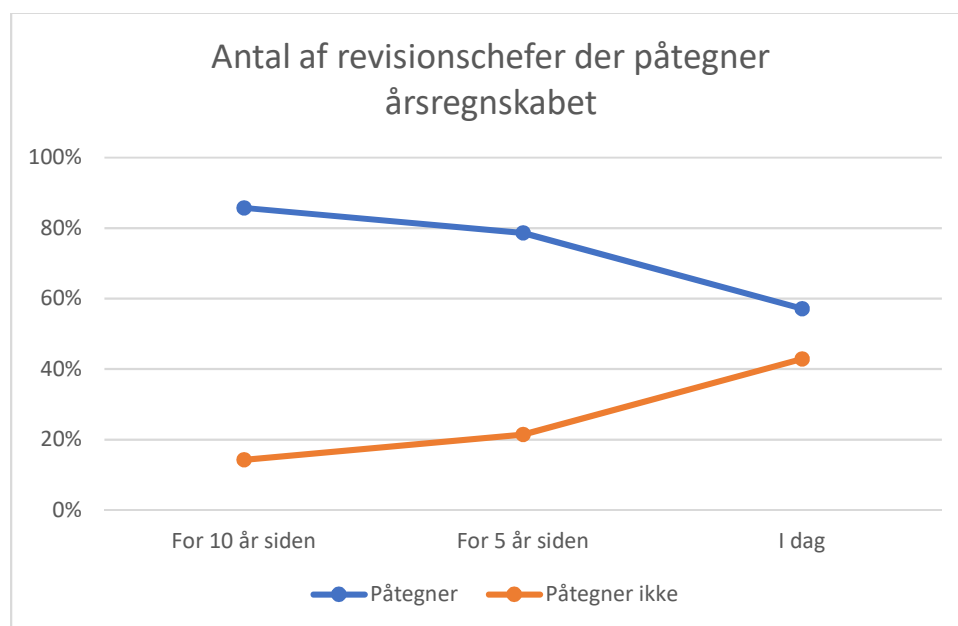
Som følge heraf har vi undersøgt hvor meget finansiel og operationel revision der udføres i Danmark sammenholdt med Norge, der ellers ligner Danmark. Da det snart er 15 år siden kravet om påtegning forsvandt (Lund, 2005, s. 22) har vi ligeledes undersøgt hvordan udviklingen indenfor finansiel revision har set ud de sidste 10 år. Formålet med dette afsnit er at præsentere og analysere resultatet af disse undersøgelser. Resultatet diskuteres yderligere i afsnit 4.3 – **Sammenfattende diskussion**.

Detaljer om spørgeskemaets opbygning fremgår af metodeafsnittet 2.3 – **Spørgeskema**. Her vil vi blot klarlægge, overfor læseren, at respondenterne blev bedt om at angive hvor meget operationel og finansiel revision (%) der udføres i deres afdeling. Respondenterne angiver svar for hvor meget de udfører i dag og hvor meget de udførte for 5 og 10 år siden. Når vi i dette afsnit taler om den ændrede mængde operationel revision der udføres, er det altså sammenholdt med hvor meget finansiel revision der udføres, der er altså tale om relative tal og ikke tale om absolutte tal. Da vi kun har 14 respondenter, er det ikke tale om en statistisk stikprøve. Vi kan derfor kun udlede mulige trends ud fra tallene. Tallene for Norge har vi fået fra vores interviews med de norske respondenter. Deres procentvise fordeling er baseret på deres bedste opfattelse af hvor meget der i gennemsnittet blev udført i Norge. Se nærmere afsnit 2.2.6 – **Interviewguide**.

Ifølge vores respondenter, at det er svært at lave en klar opdeling af hvilke opgaver der hører til henholdsvis operationel revision og hvilke der hører til finansiel revision. En respondent pointerede: *”Det jeg oplever nogen gang, det er at man glemmer at der er en rigtig, rigtig stor fællesmængde i det der hedder operationel revision der dækker finansiel revision,”* og fortsatte *”Operationel revision indeholder rigtig meget finansiel revision.”* (Respondent 4, 6.3.2019). Dette er en interessant pointe, som er værd at have i baghovedet, når afsnittet læses.

4.1.1.1 Udvikling af revisionspåtegningen

Før vi præsenterer hvor meget operationel revision kontra finansiell revision der udføres i interne revisioner, vil vi først påvise udviklingen indenfor antallet af revisionschefer der går fra at påtegne til ikke længere at påtegne. I Figur 4.1 kan vi se at flere interne revisionsafdelinger stopper med at påtegne. Dog er der stadig flere der påtegner end der fravælger det (Spørgeskema, xx.xx.2019). Dette stemmer overens med Svenningsens (2018) artikel i INFO, ifølge Finanstilsynets oplysninger, er der i dag 65 % af revisionscheferne i finansielle virksomheder der fortsat påtegner mens 35 % ikke længere påtegner (s. 9).



Figur 4.1: Udviklingen i antallet af revisionschefer der påtegnet årsregnskabet.

4.1.1.2 Trenden i Danmark

Voksende andel i operationel revision

Baseret på spørgeskema ses en trend om at interne revisioner i Danmark udfører mere og mere operationel revision i forhold til finansiell revision. Revisionsafdelingens størrelse og om revisionschefen påtegner eller ej har ingen betydning, trenden er gennemgående for hele branchen. Blandt alle vores respondenter var der kun én, som nævnte at de udfører mindre operationel revision end finansiell revision i dag end de gjorde for 10 år siden (Spørgeskema, xx.xx.2019).

I dag et større fokus på operationel revision fremfor finansiel revision

Der var kun én respondenter der rapporterede at de i dag udfører mere finansiel revision end operationel revision. Resten udfører hovedsagelig operationel revision. Resultaterne for 10 år siden viser at over 2/3 udførte mere finansiel end operationel revision. Gennemsnitligt udførte de omkring 40 % operationel revision og 60 % finansiel revision for 10 år siden. I dag er udføres der i gennemsnittet omkring 75 % operationel revision og 25 % finansiel revision (Spørgeskema, xx.xx.2019). På brancheniveau kan vi således se at man hovedsageligt er gået fra at have fokus på den finansielle revision, til nu primært at fokusere på den operationelle revision.

Operationel revision prioriteres højere end finansiel revision

Der er nogle få respondenter som rapporterede at de i dag ikke udfører finansiel revision, mens samtlige interne revisionsafdelinger rapporterede at de udfører operationel revision, hvilket fremgår af tabel 4.1 (Spørgeskema, xx.xx.2019). En respondent fra vores interviews sagde: *"Hvis jeg havde færre ressourcer, så det første jeg ville smide, det ville være den finansielle revision [...] Fordi du kan ikke smide den operationelle. Fordi lovgivningsmæssigt skal jeg lave § 27 erklæring."* (Respondent 3, 27.2.2019). Han taler her om lovkravet om operationel revision, Revisionsbekendtgørelsens § 27, se teoriafsnit 3.8 – **Operationel revision**. Det at alle respondenter udfører operationel revision skyldes muligvis lovkrav, dog fremstod dette ikke ifølge vores data. Vores data viser nemlig, at inden Revisionsbekendtgørelsens § 27 trådte i kraft, i 2016 (Højlund, 2015, s. 26), udførte alle respondenterne allerede operationel revision (Spørgeskema, xx.xx.2019).

4.1.1.3 Forskellen mellem at påtegne og ikke at påtegne

Stop af påtegning fører til mere operationel revision

Interne revisionsafdelinger der ikke påtegner, udfører gennemsnitligt mere operationel revision sammenholdt med finansiel revision, end de der påtegner. Ifølge vores respondenter udfører de interne revisionsafdelinger i dag i gennemsnittet 95 % operationel revision, hvis der ikke afgives en revisionspåtegning, og 65 % hvis der afgives en revisionspåtegning. For 10 år siden udførte samtlige interne revisionsafdelinger, hvor revisionschefen ikke påtegnede, 100 % operationel revision, mens de interne revisionsafdelinger, der påtegnede i gennemsnittet, udførte omkring 30 % operationel revision (Spørgeskema, xx.xx.2019).

For 5 år siden udførte 4 revisionsafdelinger, der ikke afgav påtegning, 100 % operationel revision. Disse 4 afdelinger udfører også 100 % operationel revision i dag. Indenfor for de sidste 5 år er der yderligere 2

revisionsafdelinger der et stoppet med at påtegne, hvilket i dag i alt giver 6 afdelinger, der ikke påtegner. De 2 afdelinger der for nyligt stoppede med at påtegne, er dog ikke gået over til at udføre 100 % operationel revision. De udfører i stedet 20 % finansiell revision, og dermed kun 80 % operationel revision. De to afdelinger der stoppede for nyligt, er således med til at trække den gennemsnitlige procentandel ned til 95 %, selvom procentsatsen ikke har ændret sig for de 4 andre afdelinger (Spørgeskema, xx.xx.2019).

Den finansielle revision fortsætter selvom der ikke påtegnes

Ud fra interviews kan det udledes at man kan forsætte med at udføre finansiell revision, selvom man giver afkald på revisionspåtegningen. Dette blev nævnt af to af respondenterne. En af dem påtegner mens den anden ikke gør. Begge udfører dog omkring 80 % operationel revision og 20 % finansiell revision. Respondenten der påtegner sagde: *"Nogen gang bliver det altid en snak om enten eller. Men altså, vi laver både og"*, og afsluttede interviewet med at sige *"Vores core produkt her er stadig det operationelle"* (Respondent 3, 27.2.2019). Den anden respondent sagde *"Her har man besluttet at intern revision ikke påtegner regnskabet, [men] jeg laver faktisk så meget finansiell revision, så jeg sådan set egentlig tror at jeg egentlig godt kunne [opfylde kravet om at påtegne]"*. Han sagde videre *"Det er jo også sådan at der er nogle der kommer og siger: [...] 'Jamen hvis du ikke påtegner, så laver du ikke finansiell revision'"*, herom mener han: *"Jo, det gør du. Du laver masser af det."* (Respondent 2, 21.2.2019).

Respondenten, der ikke påtegner, udtalte om ændringen indenfor forholdet mellem operationel og finansiell revision: *"I virkeligheden kan man sige det - 'ikke at påtegne' - er faktisk bare en lille bitte komponent. [...] Det kan blive en meget stor forskel og det kan blive en lille bitte forskel"*. Yderligere sagde han: *"Det er ikke det der er the big game i virkeligheden – om du påtegner eller ikke påtegner – det er bare flaget. [...] I virkeligheden handler det om det her approach: Hvad er det der driver min revisionsstrategi?"* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener således at revisionsstrategien er grunden til at intern revision i højere grad udfører operationel revision fremfor finansiell revision. Selv om man stopper med at påtegne, kan man altså forsat godt udføre finansiell revision.

Den finansielle revision nedbringes ved stop af påtegning

Tallene fra vores spørgeskema viser der er en sammenhæng mellem, at når revisionschefer stopper med at påtegne, så udføres der mere operationel revision i forhold til finansiell revision. En stigning kan forventes som følge af at man stopper med at påtegne, da den finansielle revision ikke længere er lovpligtig. Dette er dog ikke den eneste grund til at der sker en stigning, mere herom i næste afsnit.

Intern revisions arbejdsområder reduceres

En af vores respondenter, der stadig afgiver en revisionspåtegning, sagde: *"Der er stadigvæk nogle ting som vi godt kunne lave mere af, hvis vi ikke lavede den finansielle [revision]. Men jeg tror stadigvæk [bestyrelsen ville] lave det regnestykke..."*, her taler han om, at som følge af at han ikke længere påtegner, så vil bestyrelsen højst sandsynlig give funktionen et lavere budget. Han uddybede: *"Jeg tror hvis vi ikke skulle lave påtegningen, så ville man nok skære i intern revision"* (Respondent 3, 27.2.2019). Da respondenteren mener, at der er sandsynlighed for nedskæringer i budgettet, som følge af at han ikke længere påtegner, giver det anledning til en vis skepsis overfor de stigninger vi ser i andelen af operationel revision ved stop af påtegning. Det er således værd at fundere over, om stigningen skyldes at afdelingerne skifter til at bruge flere arbejdstimer på operationel revision, fremfor finansiell revision, eller om den relative stigning blot skyldes et fald i antallet af arbejdstimer brugt på finansiell revision. Altså, hvis der skæres ned i det samlede antal arbejdstimer, og denne arbejdstid før blev brugt på den finansielle revision, vil man alt andet lige opleve en relativ stigning i mængden af operationel revision udført ift. finansiell revision, uden der egentlig bruges mere arbejdstid på den operationelle revision.

4.1.1.4 Forskellen mellem store og små interne revisionsafdelinger

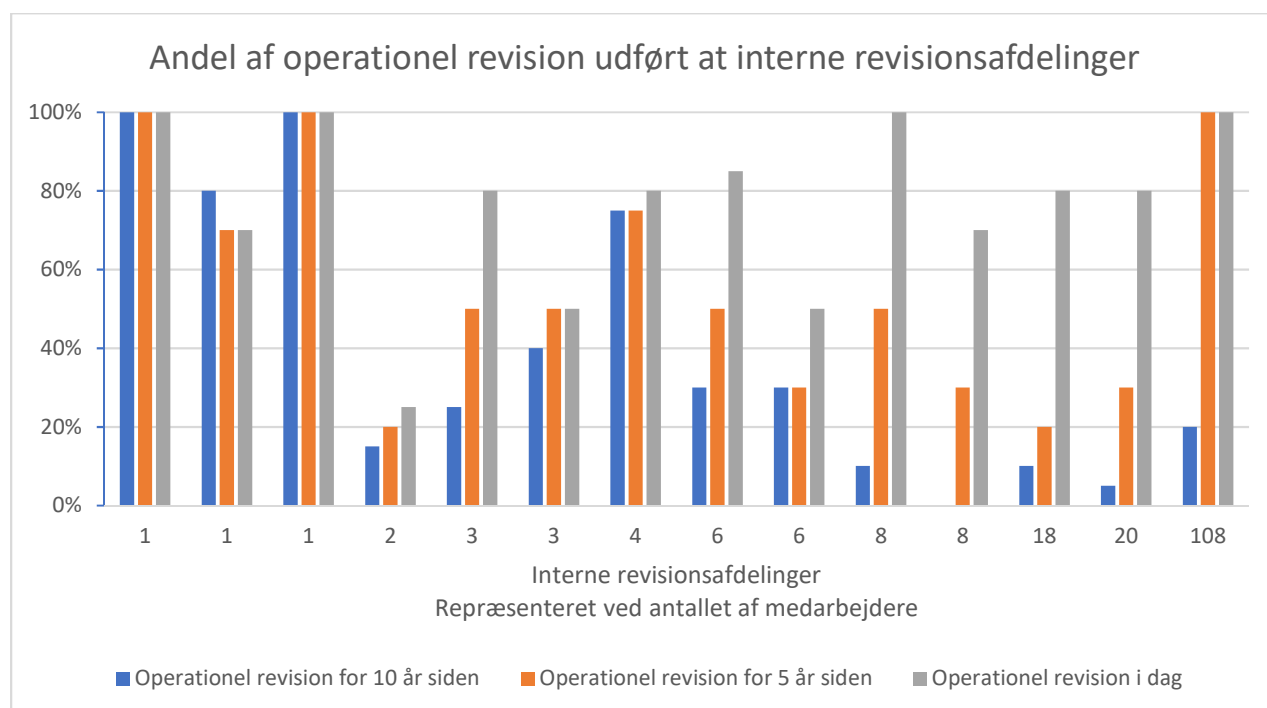
Når vi nævner afdelinger i dette stykke, er det tale om interne revisionsafdelinger.

Ifølge vores data var det for 10 år tydeligt at se at små afdelinger udførte mere operationel revision, mens større afdelinger udførte relativt mindre. For 5 år siden var trenden mindre tydelig, og i dag er den ikke eksisterende (Spørgeskema, xx.xx.2019). Den største stigning indenfor operationel revision er sket i de større interne revisionsafdelinger. Begrundelser for dette følger senere i afsnit 4.3 -

Sammenfattende diskussion.

De afdelinger der i dag udfører 100 % operationel revision er generelt de største og mindste afdelinger, se Figur 4.2 (Spørgeskema, xx.xx.2019). I nogle små afdelinger udføres der mindre grad af eller slet ingen finansiell revision, hvilke kan skyldes deres manglende ressourcer, som gør at de, ifølge nogle, ikke er i stand til at udføre både den finansielle og operationelle del. Mange små afdelinger påtegner dog stadig og udfører stadig en stor andel finansiell revision (Spørgeskema, xx.xx.2019). Som en af vores respondenter sagde: *"Der er banker [...] hvor der sidder én revisor, og de påtegner, og de laver § 27 erklæring. Det kan bare ikke lade sig gøre. Altså, det kan man ikke."* Han uddyber: *"Ressourcemæssigt... Man kan ikke begge dele"* (Respondent 3, 27.2.2019). Respondenten mener altså ikke, at små interne revisionsafdelinger er i stand til både at udføre den finansielle revision og operationelle revision.

Man kunne derfor tro at små afdelinger stoppede med at påtage og udføre den finansielle revision, da Revisionsbekendtgørelsens § 27 blev indført. Det vurderes, at nu de skulle udføre den lovpligtige operationelle revision, så ville de ikke også kunne gennemføre den finansielle revision. Dog er det ikke en tendens ifølge vores data præsenteret i Figur 4.2. De mindste afdelinger der i dag udfører 100 % operationel revision gjorde det allerede før § 27 blev indført. Blandt de mindste afdelinger, som har 1-5 medarbejdere, er der ingen af vores respondenter der er overgået til at udføre 100 % operationel revision eller stoppet med at påtage siden indførelsen af § 27 (Spørgeskema, xx.xx.2019).



Figur 4.2: Udviklingen indenfor den operationelle revision i %, udført af interne revisionsafdelinger med forskellige størrelser, gennem i sidste 10 år.

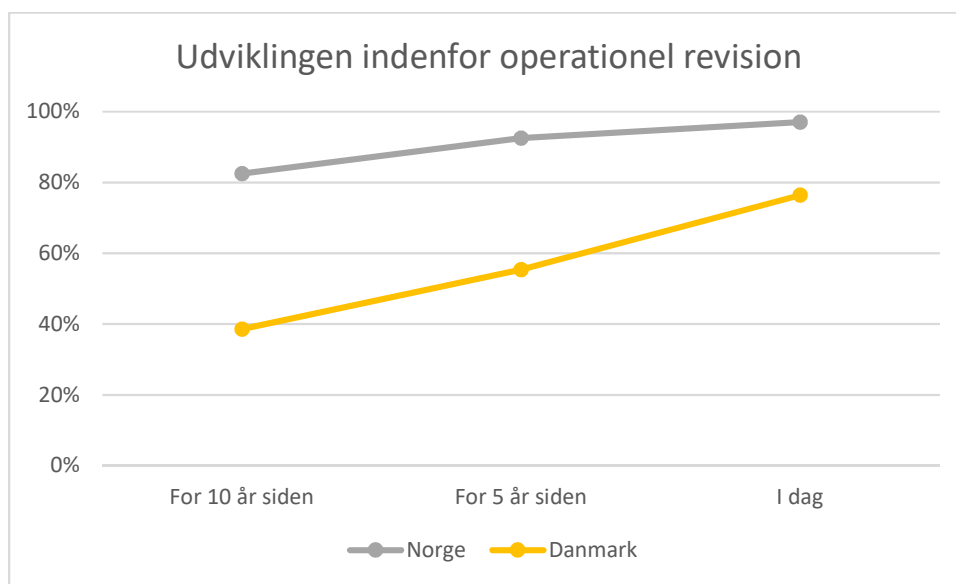
4.1.1.5 Danmark sammenholdes med Norge

For at have et sammenligningsgrundlag spurgte vi de norske respondenter hvor meget finansielle revision der gennemsnitligt udføres i norske revisionsafdelinger. Respondenterne var tydelige med at de ikke kendte det præcise tal, og at deres svar derfor ville være ren mavefornemmelse. Den ene sagde *"I would just be guessing"* (Respondent 5, 18.3.2019), mens den anden udtrykker *"You must appreciate that this will be very subjective"* (Respondent 6, 21.3.2019).

Lavere andel af finansiel revision i Norge

I forbindelse med et spørgsmål omkring hvor meget finansiel revision, der udføres af interne revisionsafdelinger i Norge, svarede en af de norske respondenter på: *"Hardly anything"*, og uddybede: *"Fewer and fewer internal audit functions do anything with financial audits at all"*. Selvom respondenteren ikke følte sig sikker på procentsatserne sagde hun: *"But it's been so much less than Denmark, I know"* (Respondent 5, 18.3.2019). Som det fremgår af den norske respondent, var hun ikke sikker i sin udtalelse. Hun bidrog dog alligevel med en subjektiv vurdering og fortalte at der i Norge udføres 99,5 % operationel revision (Respondent 5, 18.3.2019). En anden norsk respondent svarede 95 % (Respondent 6, 21.3.2019). Dette tyder således på at Norge stort set ikke udfører finansiel revision, og at det måske er et udtryk for en generel holdning, til at intern revision ikke beskæftiger sig med finansiel revision i Norge.

Hvis man sammenligner hvor meget finansiel revision der udføres i Danmark sammenlignet med i Norge, fremgår det af Figur 4.3, at Danmark er placeret markant lavere end Norge. Dog er forskellen mellem Danmark og Norge i dag mindre end den var for 10 år siden. For 10 år siden udførte danske interne revisionsafdelinger ifølge vores data i gennemsnittet 40 % operationel revision i forhold til finansiel revision. Danmark har oplevet en stigning og udfører i dag 75 % operationel revision. Det virker altså til at der generelt udføres mindre finansiel revision i Norge end Danmark. Som det kan ses, er der fortsat en stor skel mellem Danmark og Norge.



Figur 4.3: Udviklingen indenfor den operationelle revision i Danmark og Norge.

4.1.1.6 Finansiell revision

Vi vil i de følgende to afsnit kort sammenfatte udsagn fra vores interviews omkring fordele og ulemper ved at udføre finansiell revision og operationel revision. Dette vil vi gøre for at finde ud af, hvor relevant den finansielle og operationelle revision er for den interne revision, og virksomheden generelt.

Derudover undersøger vi om der er forskel på respondenternes opfattelse af hvor værdiskabende den operationelle og finansielle revision er.

Fordele ved den finansielle revision

En af de respondenter, som ikke afgiver en revisionspåtegning, udtalte sig om finansiell revision: *"Jeg synes faktisk stadigvæk at der er god værdiskabelse i finansiell revision"* (Respondent 2, 21.2.2019).

Blandt vores respondenter, var fordelene ved at udføre finansiell revisions bl.a. at den interne revision opnår bedre indsigt i virksomhedens finansielle systemer, og at det skaber en bedre platform for at diskutere disse med bestyrelsen (Respondent 3, 27.2.2019; Respondent 2, 21.2.2019). Områderne diskuteres nærmere i afsnit 4.2.3 – **Intern revision er en integreret del af virksomheden** og i afsnit 4.2.10 – **Intern revisors relation til bestyrelsen**.

Ingen fordele ved den finansielle revision

En af de norske respondenter mener dog: *"In just a random organization I wouldn't say it's a benefit; that internal audit should do financial audit. Because they do have controllers and they do have the external audit that do the financial audit anyway"* (Respondent 5, 18.3.2019). Derudover mener Svenningsen, der selv udfører 100 % operationel revision, at det ikke ville gavne virksomheden at intern revision laver finansiell revision; som hun skriver i en mail til os: *"Jeg synes ikke, at det er værdiskabende, at intern revision udfører finansiell revision. Det synes jeg, at ekstern revision er meget bedre til."* (Birgitte Rousing Svenningsen, mail, 14.5.2019).

4.1.1.7 Operationel revision

Operationel revision er grundelementet i intern revision

Blandt fordelene ved at udføre operationel revision, svarede en respondent: *"I think [operational audit is] actually the heart of the audit"* (Respondent 5, 18.3.2019).

Operationel revision dækker de største trusler

Et generelt tema, som går igen blandt vores interviewede respondenter, er at den operationelle revision har stor betydning for virksomhedens fremgang. Dette beror på at operationel revision giver assurance på områder der den sidste tid har skabt trusler for virksomhederne. En norsk respondent udtalte

følgende: *"I guess from the boards perspective they have always been very concerned with the financial stuff, but these days I think maybe the threat is not mostly financial"* (Respondent 5, 18.3.2019). En af de danske respondenter fortæller at skandaler skabes fordi man ikke har kontrol over risici: *"Hvad er det som skaber alle de her skandaler? Hvad er det som har størst negativ effekt på shareholder value og børskurser [...]?* Det er jo ikke fordi [der har været en] regnefejl i den eksterne finansielle rapportering, mig bekendt. Det er alle de andre risici som man ikke har fået styr på." Han mente yderligere: *"I Danmark er man meget bevidst om, at hvis man ikke har styr på compliance relaterede risici for eksempel, så rammer det hårdt, både på toplinejen og bundlinjen."* (Respondent 1, 20.2.2019). Der er altså kommet flere trusler indenfor områder som den finansielle revision ikke afdækker. Man er derfor nødt til at udføre den operationelle revision for at afdække disse risici og sikre sig mod trusler.

4.1.2 Arbejdsområder i revisionsplanen

Det andet store formål med vores spørgeskema var at undersøge om intern revision i Danmark prioriterer anderledes i sin revisionsplan, alt efter om de påtegner eller ej. Vi vil særligt undersøge hvordan prioriteringen af revision af finansielle risici kan være anderledes. Det kunne være rimeligt at tro at interne revisionsafdelinger der påtegner, lægger mere vægt på revision af finansielle risici og mindre vægt på opgaver af operationel karakter, sammenlignet med dem der ikke påtegner.

For at undersøge dette har vi bedt respondenterne af spørgeskemaet om at opliste 10 typiske områder i en revisionsplan, med det område, de lægger mest vægt på, først. Flere detaljer angående spørgeskemaets opbygning findes i metodeafsnittet 2.3 – **Spørgeskema**. I dette afsnit vil vi præsentere resultaterne og foretage en sammenligning af resultatet fra dem der påtegner og dem der ikke påtegner. Vi vil anvende udtalelser fra vores interviews til at videre analysere resultatet fra spørgeskemaet. Resultaterne diskuteres nærmere i afsnit 4.3 - **Sammenfattet diskussion**.

Tabellen nedenfor er en illustration af resultaterne fra vores spørgeskema, hvori hvert arbejdsområde har fået tildelt nogle point. Disse point er en gennemsnitsberegning af respondenternes rangering af de 10 arbejdsopgaver. Dette betyder at vi for hver respondent har anvendt et pointsystem som går fra 1-10. Det arbejdsområde som den pågældende respondent prioriterer højest og dermed placerer øverst på listen, har fået 10 point. Det arbejdsområde som er respondentens anden prioritering vil dermed få 9 point osv. Det skal nævnes at arbejdsområder, som respondenterne ikke udfører, får tildelt 0 point. Ud fra dette pointsystem har vi for hvert arbejdsområde beregnet et gennemsnitligt point, som fremgår af kolonnen "Gns. point" i Tabel 4.1 nedenfor. Kolonnen som er betegnet "Nr." er opstillet i tabellen for at vise hvilket område der i gennemsnittet har den højeste prioritet ifølge respondenterne.

Revision af operationelle risici, governance og compliance

Vil vi først tydeliggøre lighederne mellem henholdsvis revisionschefer der påtegner og revisionschefer der ikke påtegner. Som det fremgår af Tabel 4.1 tegner der sig et billede af at begge slags revisionschefer lægger mest vægt på revision af operationelle risici, governance og compliance risici. Revision af operationelle risici er det område, som vægtes højest og dermed får den højeste placering i tabellen dette gælder både for interne revisioner der afgiver en påtegning samt dem der ikke gør (Spørgeskema, xx.xx.2019).

Nr.	Afgiver ikke revisionspåtegning	Gns. point	Nr.	Afgiver revisionspåtegning	Gns. point
1.	Revision af operationelle risici	9.3	1.	Revision af operationelle risici	8.5
2.	Revision af governance	7.7	2.	Revision af finansielle risici	8.4
3.	Revision af compliance risici	7.5	3.	Revision af governance	8.1
4.	Revision af Enterprise Risk Management	6.8	4.	Revision af compliance risici	8.0
5.	Revision af cyber security risici	6.2	5.	Revision af besvigelsesrisici	4.5
6.	Rådgivning	4.2	6.	Revision af Enterprise Risk Management	4.3
7.	Revision af kultur	4.0	7.	Revision af cyber security risici	3.9
8.	Revision af finansielle risici	3.2	8.	Revision af leverandør risici	3.0
9.	Revision af besvigelsesrisici	2.8	9.	Rådgivning	1.9
10.	Revision af leverandør risici	2.3	10.	Revision af kultur	0.8

Tabel 4.1: Rangering af arbejdsområder interne revisorer lægger mest vægt på.

Revision af finansielle risici

Af Tabel 4.1 ses det at den mest markante forskel mellem de to grupper opstår ved revision af finansielle risici. Interne revisorer der arbejder i afdelinger, hvor man afgiver en påtegning, rangerer revision af finansielle risici, som det næst højeste område. Modsat hertil rangerer interne revisorer fra afdelinger der ikke påtegner revision af finansielle risici meget lavere og opnår derfor en 8. plads i tabellen ovenfor. Som tabellen viser vægter disse revisorer altså kun revision af besvigelsesrisici og revision af leverandør risici laverer end revision af finansielle risici (Spørgeskema, xx.xx.2019).

Rådgivning

En mindre forskel ses i hvor meget de to grupper hver især vægter rådgivning. Det er interessant at belyse denne forskel, selvom den er lille, eftersom forskellen er forenelig med hver, er de to gruppers generelle opfattelse. Generelt tegner der sig et billede af at revisionschefer der ikke påtegner, fokuserer mere på at have en strategi der har til formål at hjælpe virksomheden med at nå sine mål. Dette bemærkede vi ligeledes i et af vores interviews. Den eneste revisionschef, der taler om at opfylde virksomhedens mål, er netop den revisionschef der ikke afgive en påtegning (Respondent 2, 21.2.2019). Derfor giver det god mening, som man kan se i tabellen, at de der påtegner vægter rådgivning højere

end de der ikke påtegner. Dette kan skyldes, at rådgivning kan være en god måde til at hjælpe en virksomhed med at nå sine mål.

Dette passer godt sammen med, at Stafford og Thors (2016) i deres CKOB-rapport konkluderer, at bestyrelsen i finansielle virksomheder ønsker at den interne revision skal udføre mere rådgivning. Det skal dog ikke forringe intern revisions assurancearbejde, da interne revisionsfunktioner ofte kan have svært ved at opretholde en god balance mellem assurance og rådgivning. De skriver: *"Without question, internal audit stakeholders expect the audit function to provide top-notch assurance. [...] In the arduous realm of internal auditing in [financial service industries], however, leading-class assurance qualifies as table stakes. Stakeholders also expect, and are particularly emphatic, that internal audit delivers value through advisory and consulting work."* (s. 6). Interessenter er altså særligt opmærksomme på, og forventer måske ligefrem, at intern revision skaber yderligere værdi gennem rådgivning, udover den de allerede skaber gennem assurance.

Revision af kultur

Interne revisorer, som afgiver en påtegning, vægter revision af kultur meget lavt og ender derfor på en 10. plads. Grunden til at revision af kultur opnår en meget lav gennemsnitlig pointsats, skyldes at 2/3 af respondenter ikke varetager arbejdsområdet og har derfor i spørgeskemaet markerer det med "Udføres ikke". Dette betyder at vi ifølge vores pointsystem tildeler området 0 point. Modsat var kun 1/6 af de interne revisorer, som ikke påtegner, der markerede at de ikke varetager arbejdsområdet. Her ses endnu engang en forskel, som er forenelig med de forskellige opfattelser, der hersker blandt interne revisorer, der henholdsvis påtegner og ikke påtegner. Interne revisionsafdelinger der påtegner må antages at være mere regnskabsorienterede, og revision af kultur vil dermed ikke spille en væsentlig rolle.

4.1.3 Fremtiden for intern revision

Svenningsen (2018) skriver, at det opleves at der i finansielle virksomheder sker en bevægelse i intern revisions fokusområder og de regulatoriske krav de underlægges. Hun mener at det blot er muligt at danne sig en formodning om fremtiden, derfor findes der ikke et endegyldigt svar på hvorledes fremtidens intern revision vil se ud. Denne bevægelse har blandt andet skabt flere diskussioner om hvorvidt intern revision fortsat skal påtage årsregnskabet. Nogle af de store aktører på markedet har allerede ændret strategi, men mange er endnu ikke begyndt at følge disse. Det vides ikke om udviklingen vil gå i den retning, eller hvor hurtigt den vil gå (s. 9-11). I det følgende afsnit vil vi forsøge at finde frem til, hvordan fremtiden for intern revision vil se ud, baseret på information fra vores respondenter, samt deres holdninger og forventninger til fremtiden.

Vi spurgte en jysk revisionschef, hvordan han tror fremtiden for intern revision ser ud, hertil svarede han: *"Jeg tror det der er kommer til at ske fremadrettet, det er at der stilles mere differentierede krav til det arbejde der udføres af intern revision. Med det, der følger også en mere differentieret bemanning af intern revision. Vi har behov for meget mere forskellige kompetencer i revisionsfunktionen. Revisionen kommer i højere grad, i forhold til de kompetencekrav der skal være i revisionen, til at afspejle den forretning de påtager revision af og dvs. der kommer nogle med forskellige uddannelsesbaggrunde i de her revisionsfunktioner. Det er ikke nødvendigvis nogle med en cand.merc.aud. Det kan være alt fra it-folk til økonomer, statistikere osv."* (Respondent 4, 6.3.2019). Han mener at denne udvikling allerede er i gang og særligt i større institutter anvendes folk med forskellige baggrunde afhængigt af hvilken rolle de er tiltænkt. I forlængelse heraf sagde han: *"Så hvis de sidder i nogle specialområder, reguleringsområder, så kan de komme ind med en helt anden baggrund end den traditionelle revisionsbaggrund"*, og afsluttede med følgende *"Vi bliver populært sagt et spejl af udviklingen i sektoren."* (Respondent 4, 6.3.2019). Han mener således at intern revision vil udvikle sig og følge i sektorens udvikling, hvor der fremover vil stilles differentierede krav til det arbejde, der udføres i de interne revisionsafdelinger. Med det følger også en mere differentieret bemanning i intern revision. Han mener netop, at der er behov for meget forskellige kompetencer i en revisionsfunktion (Respondent 4, 6.3.2019).

Den pågældende revisionschef påtager fortsat årsregnskaber. På trods heraf udtalte han *"Jeg tror specielt i forhold til de større institutter, der er det allerede på vej ud. Der fravælger man simpelthen den del, hvor man siger intern revision gør mere gavn på hele den operationelle flade også fordi man er så modelbaseret/systembåret at man langt hen ad vejen er i mål med revisionen i forhold til den finansielle*

rapportering, når man har afsluttet den operationelle revision". I forhold til små og mellemstore institutter sagde revisionschefen "Der kan godt være et stykke vej endnu, inden påtegningen sådan løber helt ud i sandet". Han mener at påtegningen fastholdes nogle år endnu, men at de mindre og mellemstore institutter vil afspejle sig i den udvikling der finder sted i de store institutter og her sagde han "Det ligger selvfølgelig også et eller andet pres i forhold til om man skal påtegne fremadrettet" (Respondent 4, 6.3.2019)

Vi spurgte en revisionschef, som ikke længere påtegner, hvordan han tror fremtiden for intern revision ser ud. Hertil svarede han *"Jeg mener at der er en rigtig god fremtid for intern revision [...] Jeg tror over tid, så vil det der med, at man prøver at finde ud af det her som jeg kalder separationsidentitet fra ekstern revision. Man bliver ligesom nødt til og prøve at finde ud af: hvordan er det man skaber mest værdi for virksomheden? og for mig er det ligegyldigt om man påtegner, laver finansiell revision, hvad man laver... Bare man skaber værdi. Man bliver nødt til at bringe noget til bordet, som bestyrelse, revisionsudvalg og direktionen synes giver mening. Altså det der med at man er her fordi man skal være der, det er sådan set også udmærket, men det kommer bare ikke til at drive dig ret langt reelt set, så du bliver nødt til at finde ud af hvordan gør du det her."* (Respondent 2, 21.2.2019). Han tror altså at intern revision vil forsøge at skabe sin egen identitet, og at man i udviklingen af denne identitet er nødt til at forholde sig til hvad bestyrelsen vurderer er værdiskabende. Mere herom i afsnit 4.2.12 – **Intern revisions identitet.**

Da vi spurgte ham hvad han tror er fremtiden for at revisionschefens påtegning af årsregnskabet svarede han *"Jeg tror der vil blive mindre af det. Så mit bedste bud er over tid, vil der blive mindre af det."* (Respondent 2, 21.2.2019).

En anden respondent, som er revisionschef i København, udtaler følgende om intern revisions fremtid: *"Den kan egentlig gå mange veje, synes jeg. Jeg synes at der er en tendens til at man sælger meget fra til ekstern revision, og ligesom ligger sig ned på kompetencerne",* og siger *"Det ved de mere om"*. Han mener altså at det er ærgerligt at branchen har denne tendens, da det ifølge ham bliver sværere at få nye og unge revisorer ind i de interne revisionsfunktioner (Respondent 3, 27.2.2019).

Den københavnske revisionschef afgiver stadig en revisionspåtegning og da vi spurgte ham hvad han tror fremtiden for påtegning af årsregnskabet er, svarede han følgende: *"Det går nedad. Det fortsætter med at gå ned af. Jeg tror aldrig der er nogen der stopper med det der tager den tilbage igen. Det tror jeg aldrig sker. Så hvis man afgiver, så afgiver man den. Så er det slut. Så er man færdig på den del, tror jeg."*

Jeg tror, jeg har aldrig hørt om nogen der tager den tilbage igen, det har jeg ikke hørt om endnu.” I forlængelse heraf spurgte vi om han tror revisionspåtegningen vil forsvinde helt. Revisionschefens vurdering heraf var som følger: *”Det kommer an på om der nogen der lykkes med at overbevise tilsynet, om at det skal skrives ud af Revisionsbekendtgørelsen. Fordi så stopper det jo der. Så er det jo slut der. [Det tror jeg] heller ikke tilsynet går med til. Det må være bestyrelsen der beslutter det.”* (Respondent 3, 27.2.2019). Han tror altså at færre interne revisionschefer i fremtiden vil afgive en revisionspåtegning, dog vil påtegningen fortsat være en mulighed. Han sagde videre: *”Men det går helt klart nedad på påtegningen, det gør det”* (Respondent 3, 27.2.2019).

En af vores respondenter, der sidder som ansvarlig for Internal Audit Services i et af de store revisionshuse, mener at et generationsskifte er afgørende for at træffe en beslutning om ikke længere at afgive en revisionspåtegning. Han sagde: *”De som har siddet som ansvarlige for de her interne revisionsfunktioner, som sad der [da påtegningskravet forsvandt]. Mange af dem sidder der stadig. Og [påtegningen] er det system de kender til og det er det de føler sig komfortable med. [...] Så derfor er det et generationsspørgsmål.”* (Respondent 1, 20.2.2019). Han hentyder til at som følge af at de ældre revisorer går på pension, så vil revisionspåtegningen lige så stille forsvinde. Han sammenfatter med: *”Påtegning af årsregnskaber, den tror jeg [er] forsvundet om 5-6 år. Hvis det overhovedet tager så lang tid. Men det er, igen, et spørgsmål om generationsskifte.”* (Respondent 1, 20.2.2019).

Han mener desuden at hele den teknologiske udvikling har stor betydning for intern revision og at der er opstået flere nye risici som revisorer skal forholde sig til og revidere, når de udfører deres revision. Digitaliseringen kan være med til at skabe helt nye forudsætninger for ændrede forretningsmodeller, vurderer han. Yderligere mener han at der fremover måske vil være en tendens til at flere mindre virksomheder outsourcer dele af den intern revisionsfunktion, hvis kompetencerne og ressourcerne ikke er til at finde i funktionen. I stedet vil man anvende eksterne eksperter, som har de nødvendige kompetencer (Respondent 1, 20.2.2019).

Blandt de interviewede respondenter er der uden tvivl bred enighed omkring, hvordan fremtiden for intern revisions påtegning vil se ud. De er alle enige om at flere og flere revisionschefer vil give afkald på revisionspåtegning.

4.1.4 Delkonklusion

Vi har i dette afsnit kigget på udviklingen, som bekendt er der i Danmark en tendens for, at interne revisionschefer stopper med at påtegne årsregnskabet. Dog er der fortsat flere der påtegner end der fravælger det. Interne revisionsafdelinger udfører i højere grad operationel revision i forhold til finansiell

revision, og nogle afdelinger har endda helt opgivet den finansielle del. I takt med at revisionsafdelinger stopper med at afgive en revisionspåtegning, udfører de i højere grad arbejdsopgaver der relatere sig til den operationelle revision. Dette er dog ikke ensbetydende med, at man ikke kan udføre finansiell revision, hvis man er stoppet med at påtegne. Der vil muligvis blot være tale om en nedprioritering af området.

Fordelingen mellem operationel og finansiell revision kan afhænge den interne revisionsfunksjons størrelse. Ofte har de store interne revisionsafdelinger størst fokus på den operationelle del. De små afdelinger udfører tillige denne operationelle revision, og i nogle tilfælde er de nødt til at opgive den finansielle revision, grundet manglende ressourcer.

Den finansielle revision har stor betydning for intern revision, hvilket vi kan se, når vi sammenligner danske revisionsfunktioner med norske revisionsfunktioner. Generelt har Norge altid udført markant mindre finansiell revision end Danmark, og denne betydelige forskel er stadig aktuell i dag.

Nogle interne revisionschefer mener, at den finansielle revision fortsat er værdiskabende, mens andre vurderer, at den er ubetydelig, og man i stedet bør fokusere på den operationelle revision, da den opfanger nye risici. Disse operationelle risici vægtes generelt meget højt i revisionsplanen, uanset om revisionschefen afgiver en påtegner eller ikke gør.

Som det ser ud i dag, er de fleste enige om, at revisionspåtegning i fremtiden vil forsvinde. Om dette vil ske og hvor hurtigt det vil ske, vides ikke. I næste afsnit vil vi kigge på fordele og ulempe som man kigge på når man beslutter hvis man skal påtegne og de konsekvenser der kommer med dette valg.

4.2 Valget om at afgive en revisionspåtegning

Kapitlet har til formål at belyse argumenterne for, hvorfor folk indenfor revisionsbranchen mener at den interne revisionschef enten skal eller ikke skal afgive en revisionspåtegning. Udformningen af dette kapitel er baseret på 13 forskellige områder, som vores respondenter har tilkendegivet. Det skal siges at de 13 områder vægtes forskelligt, eftersom vores respondenter kan have forskellige opfattelser af virkeligheden. Vi har dog medtaget de områder, som vi vurderer, vores respondenter anser for at være af væsentlig og relevant karakter. Vi har valgt undersøge hvert af de 13 områder, da vi mener at de danner grundlaget for problemformuleringens besvarelse. Om muligt vil vi undersøge hvordan respondenternes holdninger, uanset om de er rigtige eller forkerte, kan være påvirket af den ”danske model”.

Det første område, som specialet behandler er - **Værdi af revisionspåtegning**. Her vil vi undersøge den faktiske værdi virksomheder får, når revisionschefen afgiver en revisionspåtegning. Videre vil vi beskrive relationen mellem henholdsvis ekstern og intern revision samt virksomheden. Dette behandles i følgende afsnit, **Ekstern revision er i besiddelse af flere ressourcer, Intern revision er en integreret del af virksomheden, Intern revisions uafhængighed, Ekstern revisors honorar samt Rekruttering fra ekstern revision til intern revision**.

Herefter følger to afsnit, som har til formål at afdække hvorledes størrelsen på den interne revisionsafdeling kan have en betydning i forhold til om den interne revisionschef skal afgive en påtegne eller ej. I afsnittet, **Små virksomheder** beskrives de mulige udfordringer, som kan opstå, hvis man har et begrænset antal ressourcer samtidig med at man at forandre sig. Store interne revisionsafdelinger har ikke længere en first-mover position og forsøger derfor ikke at udvikle den interne revisionspåtegning. Dette diskuteres nærmere **Revisionspåtegningen udvikles ikke længere**.

Som følger har vi et ønske om at belyse de forskelle der opstår mellem det at påtegne og ikke at påtegne. Her vil vi komme ind på hvordan brugen af ISA-standarder kan give en højere revisionskompetence, mere herom i **ISA-standarder kontra IIA-standarder**. Nogle interne revisioner oplever en større opmærksomhed fra bestyrelsens side, hvilket undersøges i **Intern revisions relation til bestyrelsen**. Vi vil belyse om revisionspåtegningen kan fastlåse intern revision til finansiell revision, uddybes i **Intern revisor er låst i finansiell revision**.

Afsnittet **Intern revisions identitet** vil analysere intern revisions identitet. Her vil analysen bl.a. understøttes af VCI-modellen. Sidst vil vi i **Svært at opgive revisionspåtegningen** diskutere hvordan det fortsat kan være en udfordring, når man ønsker at gå fra at påtegne til ikke længere at påtegne.

Behandlingen af de 13 områder vil først og fremmest indeholde en **Empiri og analyse** del og en følgende **Diskussion**. Videre vil de 13 emner sammen med elementerne som er beskrevet under **Udvikling indenfor intern revision i Danmark** sammenfattes i afsnittet **Sammenfattende diskussion**.

4.2.1 Værdien af revisionspåtegningen

4.2.1.1 Empiri og analyse

Ved diskussion om hvilken værdi der ligger i revisionschefens påtegning, nævnes ekstern revisors påtegning adskillige gange. Mange af respondenterne mener at ekstern revisors påtegning allerede giver nok sikkerhed omkring årsregnskabets indhold (Respondent 5, 18.3.2019; Respondent 1, 20.2.2019; Respondent 3, 27.2.2019). Respondenterne der påtegner, argumenter for at revisionschefens påtegning fortsat skaber værdi (Respondent 4, 6.3.2019; Respondent 3, 27.2.2019). Inden vi gennemgår disse argumenter, vil vi uddybe meningen med at intern revisors påtegning ikke skaber yderligere sikkerhed for ekstern revisors påtegning.

Ingen merværdi i forhold til ekstern revisors påtegning

Som nævnt tidligere pointerede en af vores respondenter: *"In just a random organization I wouldn't say it's a benefit; that internal audit should do financial audit. They do have the external audit that do the financial audit anyway"* (Respondent 5, 18.3.2019). Hun mener altså, at det ikke giver yderligere værdi for virksomheden, at intern revision udfører finansiel revision. En af vores danske respondenter angav, at han ikke synes at påtegning var den mest værdiskabende del af intern revisions arbejde. Han sagde: *"Det har ikke noget [at gøre] med at 'det er ikke værdifuldt' [...] men ud fra et samlet risikobillede har de allerede en assurance provider i form af at den eksterne revisor, hvis primære og eneste opgave er at revidere regnskabet ud fra det perspektiv. Og så bruges intern revisions knappe ressourcer på noget som [ekstern revisor] allerede skal kigge på, men hvor der måske ikke er nogen der kigger på operationelle risici eller compliance relaterede risici."* (Respondent 1, 20.2.2019). Han mener altså at intern revisors påtegning ikke giver yderligere værdi i forhold til ekstern revisors påtegning, og at intern revision kunne bruge sin tid på mere værdiskabende områder. En anden respondent var ikke lige så overbevist, men sagde *"Jeg synes man sagtens kan påtegne, hvis det er det [bestyrelsen] gerne vil have. Jeg tror bare, at man kan argumentere bedre for noget andet."* (Respondent 2, 21.2.2019).

Påtegningens bagvedliggende arbejde skaber værdi

En af vores respondenter, som påtegner, var enig i at ekstern revisor giver tilstrækkelig sikkerhed omkring oplysningerne i årsregnskabet. Han sagde: *"Påtegning, underskriften – der kan jeg ikke gøre nogen forskel. [...] Det er bare en underskrift, og i øvrigt betyder den ikke noget samlet set, fordi den eksterne revisors påtegning – det er ham der reelt står på mål for regnskabet."* (Respondent 3, 27.2.2019).

Da vi spurgte respondenten, hvilken værdi hans påtegning giver svarede han: *"For regnskabslæseren 0. For Finanstilsynet 0. For vores bestyrelse giver påtegningen heller ikke så meget i sig selv, men det at vi laver det arbejde der skal til for at kunne påtegne regnskabet gør, at vi har en drøftelse med bestyrelsen som gør at de kigger på mig og ikke kun på ekstern revision"*. Han forklarer at dette giver ham mulighed for at være med i drøftelser med bestyrelsen som for eksempel vedrører nedskrivningsniveauet på krediter. Dette skyldes, ifølge ham selv, at han: *"... har været inde og revidere hele modellen og faktisk også kender den bedre end den eksterne revision"*, og videre sagde han *"[Intern revision og bestyrelsen] kan drøfte [områder i regnskabet] med eller uden ekstern revision"*. Han sammenfatter med *"Så jeg har en holdning til alt hvad der ligger inde i regnskabet også, og det skaber værdi for bestyrelsen"*. På trods af at han fortæller at påtegningen i sig selv ikke skaber værdi, mener han at det bagvedliggende arbejde tilfører værdi og skaber en vis betryggelse hos bestyrelsen. Revisionschefen sagde *"Min underskrift skaber ikke nogen værdi, fordi de eksterne skriver under, men vi har bare en anden drøftelse af regnskabet, fordi jeg underskriver"* (Respondent 3, 27.2.2019). Vi vil tale mere om disse drøftelser i afsnit 4.2.12 – **Intern revisors relation til bestyrelsen**.

I forhold til hvorfor det fortsat er vigtigt at påtegne, da det bagvedliggende arbejde og ikke påtegningen i sig selv, der skaber værdi, fortæller han: *"Det er påtegningen der gør, at jeg kan begrunde hvorfor jeg laver så meget på det finansielle"*. Han siger at bestyrelsen over tid vil *"... finde ud af at der er noget man ikke ved noget om"* hvis man stopper med at påtegne (Respondent 3, 27.2.2019).

Betryggelse

En anden revisionschef, som fortsat påtegner, mener at påtegningen i sig selv er værditilførende. Hvilket fremgik af et spørgsmål omkring ulemper ved at påtegne. Han overvejede: *"Man kan jo spørge om man i påtegningen giver ekstra komfort i forhold til den komfort som ekstern revision forsyner regnskabet med"*, og konkluderede senere: *"Grundlæggende synes jeg, at det giver en betryggelse i forretningen, at intern revision påtegner"* (Respondent 4, 6.3.2019).

Værdien af den finansielle revision

Ovennævnte respondent arbejder i en mindre intern revisionsafdeling i Jylland. Vedrørende revisionspåtegningen udtaler han: *"[Påtegning af årsregnskabet] synes jeg skaber en større værdi i de små og mellemstore institutter end den gør i store finansielle institutter."* Hvorfor påtegningen skaber større værdi i mindre institutter, uddybede han med følgende: *"Det synes jeg den gør fordi den finansielle revision er et vigtigt led i at lukke den samlede revision af"*. Han mener at påtegningen er et vigtigt element for at fastholde et samlet revisionstryk i mindre virksomheder. Han konkluderede: *"Ellers så tror jeg risikoen vil være at kunne decimere den interne revision i små og mellemstore institutter og så egentlig få en samlet revision som ikke har et tilfredsstillende kvalitetsniveau, når ikke påtegningen og den finansielle revision er med, som en del af pakken"* (Respondent 4, 6.3.2019).

Årsag til ophævelsen af kravet om intern revisors påtegning

Vores respondent, der er ansvarlig for en Internal Audit Services afdeling, pointerede *"Hvorfor man fjernede [kravet om intern revisors påtegning] den gang, var jo fordi man ikke så nogen værdi i det"* (Respondent 1, 20.2.2019). Svenningsen, bestyrelsesmedlem af IIA, skriver dog i INFO at andre kræfter kan have været afgørende. Hun skriver *"Med den øgende internationalisering i dette århundrede blev det sværere og sværere at bevare kravet, idet kravet også omfattede finansielle datterselskaber af udenlandske koncerner. De udenlandske koncerner var ikke vant til, at revisionschefen skulle påtegne årsregnskabet."* (Svenningsen, 2018, s. 9). Omverdens skepsis angående revisionschefens påtegning bekræftedes af en af vores respondenter, der har arbejdet i en udenlandsk bank i en dansk koncern. Ved spørgsmål omkring respondentens påtegning af årsregnskabet i denne sammenhæng svarede han: *"Det er rigtigt, at det gav kun værdi mod vores eksterne revisorer i Danmark"*. Han uddybede at de udenlandske eksterne revisorer ikke kunne forstå at han også udførte finansiell revision og at de ikke vidste i hvilket omfang de kunne bruge hans arbejde (Respondent 3, 27.2.2019).

4.2.1.2 Diskussion

Diskussionen af dette afsnit inddrager elementer fra mange af de andre afsnit. Meget af diskussionen vil derfor finde sted i afsnit 4.3 – **Sammenfattende diskussion**. En af respondenterne fortæller at drøftelser mellem intern revision og bestyrelsen er en fordel. Værdien heraf diskuteres i afsnit 4.2.10 – **Intern revisions relation til bestyrelsen**, og ikke nævnes nærmere her.

Generelt kan det udledes at respondenterne ikke mener at revisionschefens påtegning i sig selv skaber meget værdi, hverken for regnskabslæseren eller bestyrelsen, men der er ikke fuld enighed på området.

Det er dog interessant, at en af respondenterne, som selv påtegner, mener at intern revisors påtegning i sig selv er værdiskabende.

Som nævnt skaber revisionspåtegningen ikke meget værdi. I forbindelse hermed havde en af respondenterne en interessant holdning. Han vurderer at påtegningen skaber en større værdi for små og mellemstore institutter end det gør for store institutter. Hans begrundelse herfor er at den finansielle revision er et vigtigt element i at lukke den samlede revision. Han mener at det er vigtigt at have et godt revisionsniveau i små virksomheder, hvilket intern revision er med til at opretholde, når de afgiver deres påtegning. Hvis intern revision stopper med at påtegne, kan det betyde at deres virke ødelægges, i små og mellemstore virksomheder. Dette vil resultere i en revision, som ikke er tilfredsstillende.

4.2.2 Ekstern revision er i besiddelse af flere ressourcer

Intern revision fungerer som den tredje forsvarslinje i Three Lines of Defence, jf. afsnit 3.4. I forbindelse hermed er der naturligvis nogle krav til egenskaberne og kompetencerne hos medarbejderne i den interne revisionsafdeling (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 18). Det er revisionschefens ansvar at sikre, at de rette samt passende ressourcer er tilstede, således at arbejdet udføres korrekt og mest optimalt (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 23). Man kan undre sig over om intern revision i visse tilfælde alligevel ikke besidder de krævede ressourcer og derfor bør give afkald på nogle arbejdsområder, som i stedet bør varetages af ekstern revision. For at give en bedre forståelse af virkeligheden, vil vi nedenfor præsentere vores respondents holdninger til området.

4.2.2.1 Empiri og analyse

Den ansvarlige for Internal Audit Service udtaler følgende *"Jeg tror, at hvis man kigger på de enorme ressourcer som primært de fire store revisionshuse har i henhold til at udvikle deres revisionsmetodiker og værktøjer, så tror jeg ikke at der er nogle interne revisionsfunktioner i Danmark [der er] i nærheden af [ekstern revisions] ressourcer"* (Respondent 1, 20.2.2019). Det kan altså være en udfordring for intern revision at besidde de rette kompetencer. I den forbindelse spurgte vi om det også kunne være en udfordring for intern revision at udføre den finansielle revision, herunder afgive revisionspåtegningen, som følge af at de kan have sværere ved at holde sig ajour med lovgivningen. *"Selvfølgelig. Men det gælder ikke kun lovgivning og lignende indenfor det finansielle rapporteringsområde [...] Altså, hvis man kigger på hele compliance området indenfor den finansielle sektor og alle de love og regler som er kommet og som forsætter på vej ind og implementeres [...] Men at intern revision skal være on top of everything. Det tror jeg er en udfordring for mange af de mindre."* (Respondent 1, 20.2.2019).

En revisionschef siddende i København, påtegner ikke længere, men udfører fortsat finansiell revision vurderer følgende: *"... men så kan man spørge sig selv om der sker rigtig meget på regnskabsreguleringssiden, bliver regnskabsreguleringen til stadighed mere og mere kompleks? Hvem har ressourcerne til løbende at sætte sig ind i alle de her ting? Hvem har netværket? Hvem er i stand til at gøre det hurtigst muligt? Hvem [...] burde kunne gøre det mere omkostningseffektivt på visse områder? Jamen svaret er jo at det er nok ekstern revision. Så det man skal prøve at finde ud af i virkeligheden i det samspil der skal være mellem ekstern og intern revision. [...] Og man skal finde ud af, hvad er det så ekstern revision er bedst til og kan gøre mest omkostningseffektivt - det skal de gøre. Og så skal intern revision gøre det, som de er mest omkostningseffektive til..."* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså at ekstern revision egner sig bedst til at varetage størstedelen af den finansielle revision, og netop derfor er det en god grund til at lade dem udføre det arbejde.

Det interessante er også at de interne revisionschefer, der påtegner, selv mener at det kan være en udfordring for intern revision at besidde de nødvendige kompetencer. En af dem fortalte under et interview, at den finansielle revision kræver at *"...vi skal jo holde vores kompetence meget højt oppe på IFRS-standarder og alt sådan noget andet"* (Respondent 3, 27.2.2019). Endvidere fortaler han at dette er en af ulemperne ved at påtegne. Han sagde: *"Fordi, de eksterne er bedre på IFRS. De har et kæmpe maskineri omkring IFRS. De har et bagkatalog af folk de kan spørge. De har faglige kontor der sidder kun og laver sådan noget. Der er vi ikke nær så gode. Så ulempen er at man skal holde en kompetence vedlige og alle de her andre ting. Og det sætter nogle krav til revisionschefen, det sætter nogle krav til revisorerne."* (Respondent 3, 27.2.2019).

Han vurderer desuden at intern revision kan være mindre effektiv i deres arbejde, hvilket følgende citat af har til formål at illustrere: *"En af ulemperne er nok at vi nok ikke [er] de mest effektive. Fordi, man kunne godt lave en langt mere effektiv revision end vi gør. Vi har ikke nær så effektiv finansiell revision som de eksterne, fordi vi går lidt dybere."* (Respondent 3, 27.2.2019).

4.2.2.2 Diskussion

Baseret på de ovenstående udsagn er det ikke muligt at udlede en konklusion om hvorvidt ekstern revision er bedre til at udføre det arbejde der ligger til grund for at afgive en revisionspåtegning. Det fremgår at de generelt har en klar fordel fordi de har flere og bedre ressourcer end intern revision, men der findes også andre elementer som bør overvejes, herunder intern revision tilknytning til virksomheden samt spørgsmålet om intern revisions uafhængighed. Dette vil præsenteres i afsnit 4.2.3 – **Intern revision er en integreret del af virksomheden** og i afsnit 4.2.4 – **Intern revisions uafhængighed**.

Det er interessant at se på hvorfor man fortsat lader intern revision afgive en revisionspåtegning. Det kan skyldes at ekstern revisions større adgang til ressourcer ikke spiller en betydelig rolle i diskussionen, eller at man igennem årene har vænnet sig til at interne revisionschefer påtegner, og derfor ikke tillader at ekstern revision overtager opgaven, selvom de måske er skarpere på området. Hvis det sidstnævnte er tilfældet, kan det have sin rod i den "danske model". Det at bestyrelsen stadig lader intern revision udføre dele af hvad der ellers ville være ekstern revisions opgave, kan også skyldes at ekstern revisors honorar i forbindelse hermed vil blive lavere. Mere herom i afsnit 4.2.5 – **Ekstern revisors honorar**.

Overordnet set, kunne det være oplagt at lade ekstern revision udføre den finansielle revision fordi de muligvis er bedre til at håndtere opgaven sammenlignet med intern revision. Ekstern revision har andre ressourcer samt en anden viden, som kan være betydningsfuld for den finansielle revision. Der er behov for en ekspertviden, for at kunne udføre den finansielle revision. Med det sagt betyder det ikke nødvendigvis at intern revision fuldstændig skal give afkald på den finansielle revision. I bund og grund handler det om at finde ud af hvad intern revision og ekstern revision hver især er bedst til og så rette fokus herpå. Det handler om at skabe en balance mellem de to parter, således de tilsammen kan levere det bedste produkt. Så kan det godt være at arbejdsfordelingen kan variere fra virksomhed til virksomhed, men det vil være naturligt, da ingen virksomheder er ens. Netop derfor behøves der ikke nødvendigvis at være stramme reguleringer, som skal gælde for alle virksomheder uanset størrelse og branche. Det essentielle må være at hver enkel virksomhed finder sin egen best fit, så ressourcerne passer med og komplementerer forretningsstrategi, mission og virksomhedens mål.

4.2.3 Intern revision er en integreret del af virksomheden

4.2.3.1 Empiri og analyse

Som navnet indikerer, er intern revision en del af virksomheden modsat ekstern revision. Vores respondent, som er ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling, havde et interessant statement, som netop understøtter den forskellighed der opstår mellem intern og ekstern revision. *"Det første som jeg prøver at skitsere det er, at fokusområdet af det [intern og ekstern revision] arbejder med, er helt forskelligt. Og det skal være helt forskelligt."* (Respondent 1, 20.2.2019).

Som følge af intern revisions tilknytning til virksomheden opstår der nogle fordele. Synlighed og nærvær er ifølge en revisionschef fra København, der ikke længere påtegner, eksempler herpå. Som svar på spørgsmålet om hvad intern revision kan tilbyde, som ekstern revision ikke er i stand til, svarede han: *"Synlighed, nærværet, [...], forståelse af de trends der er i virksomheden, hvor bevæger virksomheden sig*

hen. *[Intern revision] kan være tæt kontinuerligt på ledelsen på alle niveauer og på den måde kan den hurtigere opfange hvor der evt. kan opstå nye ændringer og måske risici, men også muligheder. Så det er det der med at høste at man er her hver dag, at man netværker, at man ligesom er der”, og fortsætter “Hvis det er det vigtige, så bliver du også nødt til ligesom at prøve at bryde ud af finance. Så nytter det jo ikke noget at de eneste der ser dig, det er klassiske områder. Du bliver nødt til at komme ud, så salg ser dig, så back office ser dig, så der er nogle andre der ser dig, så du ligesom har et bredere approach til hele virksomheden, ellers kan du ikke være den der opfanger ændringer og opfanger nye risici”*

(Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså at intern revision har en indsigt, som giver dem en fordel, hvilket ekstern revision ikke har. Ligeledes vurderer han, at hvis intern revision skal kunne opnå denne indsigt, skal de ikke være fastlåste til den finansielle revision. Desuden mener han, at det værdiskabende for intern revision og for intern revisions mulighed, netop er deres position i virksomheden.

Den københavnske revisionschef er ikke ene om denne holdning. En anden revisionschef, som også arbejder i København, vurderer at intern revision kan noget, som ekstern revision ikke er i stand til. Han mener nemlig, at intern revision kan tilbyde et kendskab til virksomheden og hele det interne kontrolmiljø (Respondent 3, 27.2.2019).

Der er bred enighed om at intern revisions nærhed til virksomheden gavner deres arbejde. Om man er revisionschef i en stor eller lille virksomhed, spiller ingen rolle. En jysk revisionschef, som sidder en afdeling med to medarbejdere, er tilhængere af at intern revision tilbyder virksomheden mere sammenlignet med ekstern revision. Han fortæller at en fordel som de havde i forhold til ekstern revision, var at de, ifølge ham, er “... *[vi er] tættere på tallene og indholdet af tingene fordi vi kender den bagvedliggende forretning.*” (Respondent 4, 6.3.2019).

Vi spurgte den ansvarlige for Internal Audit Service afdelingen, om intern revisor har en bedre mulighed for at varetager det arbejde ekstern revisor ellers skal udføre. Hertil svarede respondenterne “Ja og nej. *Selvfølgelig så kender de virksomheden på en helt anden måde end en ekstern revisor nogensinde kan, og det er en kæmpe fordel, selvfølgelig*”. Når respondenterne svarer “nej” henviser han til, at intern revisions tilknytning til virksomheden kan være et problem i forhold til den interne revisors uafhængighed (Respondent 1, 20.2.2019). Mere herom i afsnit 4.2.4 – **Intern revisors uafhængighed**.

Disse påstande kan sammenholdes med interessenters forventninger til intern revision. Ifølge CBOK-rapporten, *Voice of the Customer: Stakeholders’ Messages for Internal Audit*, har man gennemført nogle undersøgelser, som tydeliggør adskillige interessenters forventninger. Interessenterne fra denne

undersøgelse anbefaler at intern revision har kendskab organisations mission, strategi, mål og risici. Som følge heraf skabes effektiviteten af den interne revision (Witzany & Harrington, 2016).

4.2.3.2 Diskussion

Baseret på vores interviews er der bred enighed om at intern revision er tættere på virksomheden end ekstern revision. Intern revision er en del af virksomheden og bør derfor kende organisationens mission, strategi og mål, for at kunne levere et langt bedre og mere brugbart stykke arbejde. Det er således en fordel, hvis intern revision er tæt på virksomheden.

Intern revision skaber værdi for bestyrelsen og deres arbejde er derfor betydningsfuldt. I forbindelse hermed er det vigtigt at bestyrelsen og den interne revisionsfunktion indbyrdes har en god relation og at bestyrelsen kan sætte sin lid til den interne revisors arbejde. Intern revision skal være synlig i hele virksomheden, da det er med til at øge deres kendskab til organisationen. Det skaber en vis betryggelse og sikkerhed for bestyrelsen, når de ved at intern revision har et alsidigt kendskab til virksomheden. Bestyrelsen får på den måde større tillid til funktionen og det arbejde de udfører. Intern revision giver virksomheden en række fordele, som en ekstern part ikke er i stand til at opfylde.

4.2.4 Intern revisions uafhængighed

Som bekendt, udføres intern revision af virksomhedens egne ansatte. Selvom mange vil mene at dette netop er fordelen ved den intern revision, kan der opstå en risiko for at interne revisorer er mindre uafhængige end eksterne revisorer.

4.2.4.1 Empiri og analyse

Intern revision er mindre uafhængig

En ansat fra et af de store revisionshuse udtaler følgende *"En intern revisor kan have udfordringer med at være lige så objektiv som en ekstern revisor. Når man kommer og sidder og spiser frokost med dem hver eneste dag og den type af ting... Så det kan man altid stille et lille spørgsmålstejn [ved]."*

(Respondent 1, 20.2.2019). Man kan så spørge sig selv hvad det næste træk i denne diskussion bør være. Ifølge en artikel bragt i INFO skriver skribenten *"Den fremtidige rolle og fokusområder for intern revision må afhænge af, i hvilket omfang intern revision vil kunne fremstå som en objektiv og uafhængig funktion"* (Bendtsen, 2018, s. 8).

Balancen mellem uafhængighed og nærvær

Dette er interessant særligt fordi mange mener at intern revision skaber værdi netop ved at være i virksomheden. Dette kan være en udfordring, fordi man til hver en tid vil høste alle fordele der opstår ved at intern revision er en del af virksomheden, samtidig med at intern revision ikke må komme alt for tæt på, da det kan påvirke deres uafhængighed. En CBOK-rapport, ikke specifikt rette mod finansielle virksomheder, skriver følgende: *"The advice to invest in building strong relationships comes with a caveat from the stakeholders. As a CEO in Brazil stated, 'Internal audit should observe and monitor its level of relationship, not being too close or too far away.'"* (Witzany & Harrington, 2016, s.10). Det er således vigtigt at interne revisorer skaber en god balance mellem de to elementer, for bedste at kunne skabe værdi for virksomheden. I rapporten skrives følgende: *"Neither weak relationships nor relationships that threaten independence are good. Balance is needed."* (Witzany & Harrington, 2016, s.10).

Dansk regulering indenfor uafhængighed

I Danmark har vi reguleringer, som skal sikre revisorers uafhængighed. Som en respondent sagde *"I dag der er [intern revision] en revisionsfunktion. Der er reguleringen så detaljeret og kravene så store at der er stor fokus på den der uafhængighed, også stor fokus på de kompetencer der skal være i intern revision."* (Respondent 4, 6.3.2019). Ifølge Revisionsbekendtgørelsens § 1 gælder følgende: *"En revisor må ikke udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand"* (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 1). Hvis der foreligger trusler mod uafhængighed, skal revisor træffe de fornødne sikkerhedsforanstaltninger for at mindske disse truslerne. Er revisorens uafhængighed fortsat i fare, skal revisor afstå opgaven (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 1).

4.2.4.2 Diskussion

Vi vurderer at intern revisors uafhængighed er et væsentligt område, som kræver opmærksomhed, da det ellers kan have en negativ indvirkning på revisors arbejde. Selvom der er tale om et vigtigt område, er vi af den overbevisning, at det et område som revisorer allerede tager meget alvorligt, så derfor er det måske ikke det stærkeste argument for at intern revisor bør afgive sin revisionspåtegning. Denne påstand kan understøttes af vores respondenter som sagde *"Der er reguleringen så detaljeret og kravene så store, at der er stor fokus på den der uafhængighed"* (Respondent 4, 6.3.2019).

Respondentens udtalelse slår et slag for at man generelt set er godt med i forhold til kravet om uafhængighed blandt revisorer i Danmark. Naturligvis skal man aldrig tage det for givet, men da

revisorer i forvejen har stor fokus på uafhængighed, vurderes det ikke til at være det afgørende problem.

Interne revisorer er dog forsat nødt til at have en balancegang mellem at være i virksomheden og ikke at miste deres uafhængighed, grundet deres nærhed til virksomheden. Det kan til tider være svært at opnå denne balance, men det er vigtigt hvis man skal bibringe den højest mulige værdi for virksomheden.

4.2.5 Ekstern revisors honorar

Dette afsnit omhandler ekstern revisions honorar samt hvilken betydning det har for bestyrelsens beslutning om hvorvidt intern revision skal afgive en påtegning eller ej. Når dette afsnit behandler begrebet 'beslutning', henvises der til denne beslutning.

4.2.5.1 Empiri og analyse

Afgørende for bestyrelsens beslutning

Da respondenten, som er ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling, blev bedt om at finde fordele ved revisionschefens påtegning svarede han, at der er en fordel i, at ekstern revisors honorar bliver lavere. Historisk set mener han at ekstern revisors honorar kan have været en motivation for at bestyrelsen har besluttet at intern revisor skulle påtegne årsregnskabet (Respondent 1, 20.2.2019). En anden respondent sagde i forhold til at det er svært for revisionschefen at overbevise bestyrelsen om at man bør stoppe med at påtegne: *"Det der ligesom er blevet det helt afgørende det er, jamen, det er billigere at lade intern revision lave så meget som muligt af den finansielle revision og påtegne regnskabet"*. Han uddybede: *"Hvad sker der hvis du flytter noget til ekstern revision? Ja, der sker én ting. Det er at deres honorar stiger."* (Respondent 2, 21.2.2019). Respondenterne vurderer således at intern revisions påtegning i stor grad kan handle om at spare penge på ekstern revision.

Ikke afgørende for bestyrelsens beslutning

Under interviews med vores respondenter, der forsat påtegner, spurgte vi om bestyrelsen i dag, i forhold til sin beslutning lægger vægt på ekstern revisors honorar. Den ene respondent svarede: *"Nej"*, men tilføjede direkte efter: *"Jeg tror man kigger på det"* (Respondent 4, 6.3.2019). Han mener altså at det er en del af beslutningen, men at det ikke er det altafgørende. Han klargjorde: *"Det er ikke et rent honorar spørgsmål"*. Da respondenten kommer fra en mindre intern revisionsafdeling, uddybede han dette område. Han sagde: *"Honorar delen fylder måske mere i de små og mellemstore institutter, som har en god intern revision – fordi der vil man kunne spare ekstern revision for væsentlige opgaver i"*

forbindelse med årsrevisionen” (Respondent 4, 6.3.2019). At der ikke er tale om et rent honorarspørgsmål udtrykkes ligeledes af en anden respondent, som nævner at hans interne revisionsafdeling ikke er presset budgetmæssigt (Respondent 3, 27.2.2019).

Svært at opgøre værdien

Da vi spurgte en anden af de respondenter, som påtegner, om ekstern revisors honorar har betydning for bestyrelsens valg om hvorvidt revisionschefen skal påtegne eller undlade, svarede han *”Ja, det har det, men jeg tror ikke det er afgørende. Fordi det regnestykke, det er altid svært at lave.”* Han gav et konkret eksempel på at, hvis en intern revisor stopper med at påtegne, kan ekstern revisor have tendens til at belaste virksomheden mere end hvad intern revision gjorde, da de udførte den pågældende arbejdsopgave. Dette skyldes blandt andet at ekstern revisor ikke selv har adgang til systemerne og derfor vil være nødsaget til at trække på virksomhedens ressourcer, hvis de skal være i stand til at udføre opgaven. Dette kan sammen med andre små elementer koste virksomheden på flere parametre. Han konkluderede: *”Det er ikke pengene i sig selv [bestyrelsen baserer sin beslutning på]”,* og sagde endvidere *”Man kunne godt spare sig en intern revisor, og så ville det nok bare ende med at honoraret ville gå op. Jeg tror ikke værdien ville være bedre.”* (Respondent 3, 27.2.2019). Han er altså enig med den sidste respondent om at det ikke er et rent honorar spørgsmål, og han mener at det generelt er et svært at få regnestykket til at gå op.

4.2.5.2 Diskussion

Samtlige respondenter bekræfter, at ekstern revisors honorar stiger i takt med at intern revisor giver afkald på sin påtegning. Afsnittet er en diskussion af hvor stor betydning, en stigning i ekstern revisors honorar har for bestyrelsens beslutning. Ifølge de revisionschefer, som påtegner, spiller ekstern revisors honorar ikke en afgørende rolle for bestyrelsens beslutning, mens de øvrige danske respondenter vægter honorardiskussionen højere. De er dog ikke nødvendigvis fuldstændig uenige, selvom de har forskellige pointer.

Vores første respondent pointerede at ekstern revisors honorar kunne være en motivationsfaktor, som gør at bestyrelser fortsat lader intern revision påtegne. Han sagde dog at det i dag ikke er et rent honorarspørgsmål for bestyrelsen, selvom han har svært ved at finde andre fordele ved at påtegne.

De øvrige respondenter talte om honorarets betydning i dag. Vi føler at det er rimeligt at konkludere at der i stor udstrækning ikke vil være tale om et rent honorarspørgsmål. Vi tror både, i forhold til, vores respondenter og mange andre ikke at bestyrelsen udelukkende beslutter at intern revision fortsat skal

påtegne fordi det er den billigste løsning. Det er tydeligt, at bestyrelsen ser andre værdier i revisionspåtegningen end kun den økonomiske. Dette pointeres særligt, da en af respondenterne fortæller at de økonomisk set er relativt frie.

Det er dog stadig muligt at finde tilfælde, hvor det bliver et rent spørgsmål om honorar. Her henvises der til virksomheder, som ikke har lige så mange ressourcer til rådighed til den interne revision. Dette omtales nærmere i afsnit 4.2.13 – **Svært at opgive revisionspåtegningen**.

Vores konklusion herom er at ekstern revisors honorar historisk set kan have været en drivkraft for bestyrelsen, men det skal nævnes at bestyrelsen over tid har fundet yderligere fordele som i dag danner grundlaget for at fastholde intern revisions påtegning. Det vurderes således ikke at være det altafgørende element i forbindelse med bestyrelsens beslutning om hvorvidt revisionspåtegningen skal fastholdes eller ej. Det kan dog stadig være spille en rolle i tilfælde hvor man overvejer at stoppe med at påtegne, særligt i virksomheder med få ressourcer. Mere herom i afsnit 4.2.13 – **Svært at opgive revisionspåtegningen**.

4.2.6 Rekruttering fra ekstern revision til intern revision

4.2.6.1 Empiri og analyse

Revisionspåtegningen tiltrækker eksterne revisorer

En af revisionscheferne, som påtegner, fortalte hvordan revisionspåtegning har etableret et vist krav til den interne revisionsafdeling i forhold til deres kompetencer på IFRS-standarderne. Han nævnte en fordel, som var en følge heraf. Han sagde: *”Det er jo en af det ting der også gør det nemmere at tiltrække folk fra ekstern revision”* (Respondent 3, 27.2.2019). Han mener dette fordi intern revision arbejder indenfor et område, som læner sig tæt op ad ekstern revisions arbejde. Dette kan medvirke til at eksterne revisorer i højere grad vil være interesserede i at påbegynde et arbejde indenfor intern revision.

Behov for at tiltrække unge revisorer

Respondenten sagde endvidere at en af udfordringerne ved sektoren, er at det er svært at få nye og unge profiler til. Den interviewede mener, at mange revisionschefer har været i revisionsbranchen i 20-25 år og derfor oplever man ofte blot en intern rokade i selve branchen. Hvis en revisionschef eksempelvis starter på et nyt arbejde, så kommer der bare en anden gammel revisionschef fra en anden virksomhed og overtager hans plads. Han fortæller følgende: *”Selvfølgelig, et eller andet sted kommer*

der en ny ind. Og så kan man håbe, at det er en eller anden der så kommer ude fra ekstern eller fra et eller andet sted.” (Respondent 3, 27.2.2019). Han ønsker således at flere unge skal ind i revisionsbranchen og helst skal have en fortid i ekstern revision. Han anbefaler at nyuddannede, som ønsker at arbejde indenfor intern revision, først bør starte som ekstern revisor. Han sagde *”Jeg synes det er godt at tage et par år i den eksterne revision. De har bare en basisuddannelse der er rigtig, rigtig god.”* (Respondent 3, 27.2.2019).

Finanstilsynets høje uddannelseskrav

Revisionschefen fortæller at kraverne til revisionschefen ligger på et højt niveau i Danmark sammenlignet med for eksempel Sverige, hvor der ikke nødvendigvis er krav om at kunne revidere for at blive revisionschef. I Sverige er der mere tale om en lederstilling. I Danmark er det revisorer der kommer ind og bliver chefer for interne revisionsafdelinger (Respondent 3, 27.2.2019). Dette skyldes ifølge Revisionsbekendtgørelsen (2015) at revisionschefen skal *”... have en teoretisk uddannelse svarende til, hvad der kræves for at blive godkendt revisor.”* (§ 18). Ovennævnte revisionschef afsluttede med at sige: *”Jeg synes der er en tendens til at vi har lidt svært ved at få lavet nogen nye unge interne revisorer.”* (Respondent 3, 27.2.2019). En anden respondent, som forsat påtegner, mener at den interne revisionsfunktion har været understøttet af at man har haft et påtegningskrav, da det tvinger revisionsfunktionen til at have den nødvendige bemanding og de nødvendige kompetencer, hvilket kan betyde at man er nødsaget til at hive folk ind fra ekstern revision (Respondent 4, 6.3.2019).

Ingen påtegning tillader intern rekruttering

Det kan være en fordel for rekrutteringen, hvis intern revision ikke længere påtegner. På den måde kan man tage folk ind, i den interne revisionsafdeling, fra organisationen. Med lidt træning mener en respondent at medarbejderen formentlig vil være i stand til at løse opgaverne, og da personen allerede har et kendskab til virksomheden er det en fordel fremfor at tage en ny person ind, som kommer ude fra (Respondent 3, 27.2.2019). Hvis man vælger en person ude fra, opnår man ikke alle de fordele man ellers får, når man vælger en person internt fra virksomheden. En revisionschef fortæller følgende: *”Det er nemmere at lære [medarbejderen] omkring en procesrevision end at lære dem om en procesrevision der skal lede op til en post i årsregnskabet, som de i øvrigt så lige skal læse en IFSR-standard på, hvordan den skal lande inde i årsregnskabet. Det sidste ben er rigtig, rigtig svært at lære nogen der ikke er revisorer.”* (Respondent 3, 27.2.2019). Det at interne revisionsafdelinger, som ikke afgiver en påtegning, i mindre grad arbejder indenfor regnskabet skaber en mulighed for at rekruttere medarbejdere uden

samme krav til uddannelse. For at blive revisionschef er medarbejderen dog stadig nødt til at tage en uddannelse svarende til at blive godkendt revisor (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 18).

4.2.6.2 Diskussion

Hvis en intern revisionsafdeling påtegner, kan fordelene herved være at intern revision kan tiltrække folk fra ekstern revision. Dette er en fordel, fordi eksterne revisorer besidder den kompetence der kræves for at revidere poster i årsregnskabet. Fordelen ved at kunne rekruttere medarbejdere fra ekstern revision bliver dog mindre, hvis man stopper med at påtegne, fordi man ikke længere vil have krav om at kunne revidere årsregnskaberne.

Hvis man stopper med at påtegne, tiltrækker man ikke længere eksterne revisorer og det betyder også at man ikke vil være i besiddelse af deres kompetence. Men så kan man sige, hvis man ikke længere påtegner, så behøver man måske alligevel ikke lige præcis ekstern revisions kompetencer. Til gengæld kan man i stedet trække medarbejdere fra organisationen, som ikke er revisorer, hvilket også har sin fordele. Man har dog stadig behov for at tiltrække uddannede profiler, da Revisionsbekendtgørelsen stadig har et uddannelseskrav til revisionschefer.

I Danmark har man høje kompetencer indenfor revision, og revision af regnskaber, hvilket kan skyldes den "danske model". Spørgsmålet er så om disse kompetencer er nødvendige, nu da kravet om intern revisors påtegning ikke længere er gældende og flere og flere stopper med at afgive den. Det kan være på sin plads at oparbejde kompetencerne internt i den interne revisionsfunktion, i stedet for at bruge folk fra ekstern revision. I dette tilfælde vil det være oplagt for intern revision, hvis de kan tiltrække nyuddannede profiler til afdelingen. Respondenterne vurderer dog, at dette kan være en udfordring for intern revision.

4.2.7 Små virksomheder

4.2.7.1 Empiri og analyse

Lovkrav om operationel revision

En af revisionscheferne fra København mener at helt små interne revisionsafdelinger ikke har nok ressourcer til både at afgive en påtegning samt afgive en § 27 erklæring, som krævet i

Revisionsbekendtgørelsen. Han udtrykker det: *"Der er banker i Jylland hvor der sidder én revisor. Og de påtegner regnskabet, og de laver § 27 erklæring. Det kan bare ikke lade sig gøre"*. Da

Revisionsbekendtgørelsen blev ændret og man skulle lave en § 27 erklæring, deltog revisionschefen i en række kurser, hvor han oplevede at flere *"... ikke anede hvor de skulle starte på den operationelle revision"* (Respondent 3, 27.2.2019). Indførelsen af § 27 virker til at have været en udfordring for nogle interne revisorer, og måske været en ekstra stor byrde for de små interne revisionsafdelinger, selvom man ikke ønsker at indrømme det.

Det var ikke muligt at interviewe en revisionschef, som sidder alene i en interne revisionsafdeling. Vi mener dette havde styrket vores undersøgelse. Dog interviewede vi en revisionschef fra Jylland, som arbejder i en mindre afdeling bestående af i alt 3 medarbejdere. Under interviewet spurgte vi ham, om der i hans afdeling er sket en ændring med fokus på operationel revision i forbindelse med tilføjelsen af § 27 i Revisionsbekendtgørelsen. Hertil svarede respondenteren: *"Ja, det har det også været. Men det har været en vandring, der har stået på i en årrække"*. Revisionschefen fortalte endvidere at operationel revision altid har været en væsentlig del af arbejdet også før indførelsen af § 27 (Respondent 4, 6.3.2019).

Revisionschefen fra den lille interne revisionsafdeling forklarede at der er sket en stigning i udførelsen af operationel revision. Han nævner at der er kommet flere reguleringer, som gør at intern revision har fået en større betydning på flere områder, her kan nævnes hvidvaskområdet (Respondent 4, 6.3.2019). Der er stadig stigende krav til udførelsen af den operationelle revision. Man kan spørge sig selv, om mindre interne revisionsafdelinger er i stand til at opfylde de stigende krav indenfor den operationelle revision samtidig med at de varetager det grundlæggende arbejde, som skal resultere i en revisionspåtegning. Dette udtrykkes af en af vores respondenter. Han sagde: *"Hvis man kigger på hele compliance området indenfor den finansielle sektor og alle de love og regler som er kommet [...] intern revision skal være on top of everything; det tror jeg er en udfordring for mange af de mindre."* (Respondent 1, 20.2.2019).

Store virksomheder er mere modelbaseret

Hvis man spørger om finansiell revision er afgørende for intern revisions arbejde, så vil svaret afhænge af institutternes størrelse, vurderer nogle respondenter (Respondent 1, 20.2.2019; Respondent 4, 6.3.2019). Ovennævnte revisionschefen er en del af et institut med omkring 500 medarbejdere, som hidtil ikke har anvendt specielt avancerede modeller på for eksempel kreditområdet. Han mener at deres manglende modeller og systemer har betydet at den finansielle revision har spillet en vigtig rolle. Han sagde: *"Når vi er et mellemstort institut [...] så får den finansielle revision – påtegningsdelen – lidt højere prioritering end den vil få i de helt store institutter, fordi de er meget mere systembåret i forhold*

til de risici de har. Derfor bliver den operationelle revision langt vigtigere i de helt store institutter.” (Respondent 4, 6.3.2019). En anden respondent var enig heri og udtaler: *”Jeg tror specielt i forhold til de større institutter, der er det allerede på vej ud. Der fravælger man simpelthen den del, hvor man siger intern revision gør mere gavn på hele den operationelle flade, også fordi man er så modelbaseret/systembåret at man langt hen ad vejen er i mål med revisionen i forhold til den finansielle rapportering, når man har afsluttet den operationelle revision.”* (Respondent 1, 20.2.2019). Herfra kan det udledes at store virksomheder formentlig vil droppe revisionspåtegningen før de små virksomheder.

Revisionschefen fra den mindre interne revisionsafdeling mener at de større institutter allerede giver afkald på påtegningen. Han undrede sig over, hvordan man vil håndtere denne tendens i de små og mellemstore institutter, og tror at revisionspåtegning vil blive fastholdt nogle år endnu. Han mener dog at der ikke er nogen tvivl om at de mindre institutter og de mellemstore institutter vil afspejle sig i den udvikling der sker i de store institutter. Der udtales her *”Det lægger selvfølgelig også et pres i forhold til om man skal påtegne fremadrettet”* (Respondent 4, 6.3.2019). Dette vil omtales nærmere i afsnit 4.2.8 – **Revisionspåtegningen udvikles ikke længere.**

Intet krav om IFRS-standarder

En respondent fortalte om udfordringen ved at påtage: *”Det kunne jo godt give nogle udfordringer i forhold til hele tiden at have kompetencerne til reelt at kunne spille med hele vejen rundt – det tror jeg kan blive en udfordring”* (Respondent 2, 21.2.2019). Vi har også tidligere, i afsnit 4.2.6 – **Rekruttering fra ekstern revision til intern revision**, hørt en anden respondent sige, at det kan være svært for interne revisorer at holde deres kompetencer højt på IFRS-standarderne (Respondent 3, 27.2.2019).

Da vi spurgte revisionschefen fra den mindre interne revisionsafdeling, om han mener at de har svært at holde sig ajour med lovgivningen i forhold til at udføre revision af årsregnskabet, svarede han: *”Nej, ikke specielt i forhold til påtegning af regnskabet [...] Vi aflægger jo ikke fuld IFRS-regnskab, fordi vi ikke er en koncern.”* (Respondent 4, 6.3.2019). Selvom mindre interne revisionsafdelinger har færre ressourcer, oplever de ikke de samme udfordringer, som nogle af de store interne revisionsafdelinger.

Virksomheder outsourcer dele af den interne revision

Vores respondent, som er ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling, fortalte at virksomheder kan outsource dele af den interne revision, hvis de ikke er i stand til at risikoafdække visse områder grundet manglende ressourcer. Han sagde: *”I Danmark, mig bekendt, så er der ikke rigtigt nogen endnu som outsourcer hele den interne revisionsfunktion indenfor den finansielle sektor. Det er noget vi ser [i] vores*

nabolande som Sverige eller i Norge for eksempel”, og han sagde videre “Det tror jeg bare er et spørgsmål om tid inden man siger at det er ikke realistisk [...] at man har interne revisionsfunktioner som har de ressourcer og kompetencer som der skal til for at kunne revidere hele det risikospektrum som faktisk rammer dem.” (Respondent 1, 20.2.2019). Han hentyder til at små interne revisionsafdelinger ikke kan være eksperter på alle område, fordi de har færre ressourcer til rådighed.

4.2.7.2 Diskussion

Små og mellemstore interne revisionsafdelinger har andre forudsætninger end de store interne revisionsafdelinger. Størrelsen på virksomheden er afgørende for mængden af ressourcer den interne revision har til rådighed. Små interne revisioner har færre ressourcer og med de nye lovkrav indenfor det operationelle område, kan man spørge om de overhovedet har ressourcer tilovers til udføre den finansielle revision.

De mindre interne revisionsafdelinger behøver dog ikke at holde sig ajour med IFRS-standarder. Dette antages at være en fordel, eftersom som det, ifølge revisionschefer der påtager, kan være en udfordring. Da små interne revisionsafdelinger er mindre modelbaseret, bliver den operationelle revision mindre betydelig.

Alt efter hvem man spørger, vil nogle mene at små interne revisioner skal fortsætte med at påtegne, mens andre vil mene det modsatte. Uanset hvor meget de små interne revisionsafdelinger, mener at revisionspåtegningen skaber værd, så vil de på et tidspunkt nå et punkt hvor de ikke længere er i stand til at afgive en påtegning. Hvis den interne revisionsafdeling har få ressourcer og lovkravet om den operationelle revision bliver for stort, vil det i længden ikke være holdbart at fortsætte med at påtegne. Det kan dog fortsat være svært at gå fra at påtegne til ikke at påtegne, mere herom i afsnit 4.2.13 – **Svært at opgive revisionspåtegningen.**

4.2.8 Revisionspåtegningen udvikles ikke længere af store virksomheder

4.2.8.1 Empiri og analyse

Det siges at intern revision bliver sat i bås med ekstern revision, hvis revisionschefen påtegner årsregnskabet. Er der reelt set ingen forskel på de to komponenter? Kræves der en udvikling og i så fald hvem skal udvikle sig? Oftest ses det, at de store spillere på markedet agerer som first-mover, men hvis alle de store interne revisionsafdelinger er stoppet med at påtegne, hvad skal der så til for at skabe en udvikling indenfor intern revisions påtegning?

Under et interview med en københavnsk revisionschef stillede han spørgsmålet om, hvorfor man skal opgive at påtegne. Efterfølgende svarede han selv, at det ifølge hans optik handler om at prøve at skabe en tydeligere identifikation af intern revision i forhold til ekstern revision. Han fortalte, at hvis man retter blikket mod påtegninger i regnskaber i dag, så er der én stor slående forskel mellem intern revision og ekstern revision, og det er netop at intern revisions påtegning ikke indeholder nogen udvikling. Den ligner fortsat sig selv, mens han mener at ekstern revisions påtegning den udvikler sig samtidig med at den bliver længere. Dette betyder ifølge ham, hvis der ikke sker en udvikling indenfor intern revisions påtegning, så forbliver den hvor den er og i takt hermed vil den distancere sig længere væk fra ekstern revisions påtegning. Revisionschefen mener at det er vigtigt at kunne forstå intern revisions påtegning og ikke mindst dens formål. Respondenten havde som følge heraf en pointe: *"Der er reelt set i dag i Danmark ikke en egentlig udvikling af intern revisions påtegning for alle dem der i gamle dag udviklede det, de påtegner ikke",* og tilføjer desuden *"I gamle dage var det jo de store, der var det Danske Bank, Nordea, Nykredit osv. der drev det, men de påtegner ikke længere."* (Respondent 2, 21.2.2019).

Respondenten mener uden tvivl at der mangler en udviklingskraft bag intern revisions påtegning. Han mener at denne mangel kan være med til at intern og ekstern revision bevæger sig længere væk fra hinanden og ligeledes bliver sværere forstå. Han vurderer, jo længere væk de to komponenter bevæger sig fra hinanden, jo større chance er der for at der kan opstå støj og flimmer, som gør at nogle vil have svært ved at forstå sammenhængen mellem de to parter. Revisionschefen udtaler følgende *"Hvem er det der har udviklingskraften? Lad dem der har udviklingskraften, lad dem der har kompetencen reelt, lad dem gøre arbejdet og lad intern revision fokusere på der hvor de har kompetencen og har udviklingskraften og kan gøre sig gældende. Lad udvikling ske i samarbejde med ekstern revision."* (Respondent 2, 21.2.2019).

INFO har bragt en artikel, som behandler dette område. Svenningsen (2018) skriver *"Man kan kun gisne om fremtiden, men jeg er dog af den opfattelse, at de 3 store spillere på markedet har set dagens lys."* (s. 11). Skribenten pointerer at øvrige interne revisionsafdelinger bør følge efter, da det antages at intern revisions grundlæggende værdi ligger i assurance, indsigt og objektivitet. Hvorvidt udviklingen vil gå denne retning, tør hun ikke sige og hvor hurtigt den vil gå mener hun formentlig afhænger af ukendte faktorer (Svenningsen, 2018, s. 9-11). Artiklen afsluttes således: *"Under alle omstændigheder må det dog antages, at udviklingen vil afhænge af, om IIA formår at forklare, hvilken værdi intern revision kan give i forhold til at hjælpe virksomheden med at opnå sine mål. Erfaringer fra de store finansielle*

virksomheder kan bidrage til at udbrede denne forståelse. Også IIAs igangværende strategi projekt har til formål at bidrage hertil, idet strategiprojektet tager udgangspunkt i IIAs definition af værdiskabelse.” (Svenningsen, 2018, s. 11).

4.2.8.2 Diskussion

Den københavnske revisionschef lagde vægt på at hvis man påtegner, så er intern revision er meget lig ekstern revision. Det interessante her er, at der fortsat er revisionschefer, som afgiver en revisionspåtegning. Det er altså endnu ikke fortid, men hvor længe vil det vare ved? Hvis der ikke sker en udvikling indenfor intern revisions påtegning, giver det så mening at den er en del af arbejdet? Hvis der blot er tale om en kopi af ekstern revision, så ville det være en fordel at lade ekstern revision afgive påtegning, mens intern revision kan fokusere på at ligge deres ressourcer på andre områder og sørge for at virksomheden når sine mål. Nu da store virksomheder ofte er first-mover og ikke længere afgiver revisionspåtegningen, hvor skal den søgte udvikling så kommer fra? Udviklingens formål er at intern revisions påtegning tilfører mere værdi og ikke blot forveksles med påtegningen afgivet af ekstern revision. Hvis intern revisions påtegning ikke udvikler sig, vurderer vi at påtegningen bliver overflødig, hvilket taler for at revisionschefer skal give afkald på deres revisionspåtegning.

4.2.9 ISA-standarder kontra IIA-standarder

4.2.9.1 Empiri og analyse

ISA-standarder giver højere revisionskvalitet

En af vores respondenter, som har arbejdet sammen med interne revisorer i udlandet, havde et interessant input til forskellene mellem intern revision i henholdsvis Danmark og udlandet. Han mener at grunden til at intern revision i forbindelse med påtegning af årsregnskabet er nødt til at beskæftige sig med ISA-standarderne, er at det skaber et højere kompetenceniveau på revisionsområdet blandt danske interne revisorer. Han nævnte tidligt i interviewet: *”Der er ingen [interne revisioner] i Europa der laver finansiell revision. Ikke efter ISA-standarder og direkte op imod et regnskab. De laver typisk efter IIA-standarderne”*.

Han fortalte vedrørende forskellen mellem intern revision i Danmark og udlandet: *”Der synes jeg faktisk at revisionskompetencen i Danmark - altså basisrevisionskompetencen om den så er til finansiell eller operationel - men hvad der skal til for at kunne få et tilstrækkeligt revisionsbevis for sine konklusioner. Den er på nogle punkter stærkere i Danmark. Jeg synes jeg oplevet mange revisorer i udlandet, [...] [der*

ikke har] den her basis kompetence i at lave en walkthrough og få identificeret de væsentligste risici og kontroller, og på en eller anden måde får mappet op, 'Hvad er det så vi tester?' Den evne og kompetence synes jeg ikke jeg har set særlig mange steder i udlandet. Så den er altså født i ISA-standarderne."

(Respondent 3, 27.2.2019)

Han talte videre om problemerne der kunne opstå, hvis man kun er baseret på IIA's standarder: *"Jeg har også været i [bank] hvor jeg har revideret sammen med nogle [udenlandske] revisorer [...] Min holdning er at forespørgsel er det svageste revisionsbevis, men de kan altså godt lave en revision på baggrund af forespørgsler. [...] Det synes jeg altså ikke man kan."* (Respondent 3, 27.2.2019). Han mener altså at viden indenfor ISA-standarderne vil give bedre erfaring

Standardernes betydning for interne revisioner i Norge

For at uddybe dette spurgte vi vores norske respondenter hvordan de forholder sig til de danske respondentes pointe. Den ene sagde at hun ikke var sikker på hvor stor en forskel der er mellem ISA og IIA-standarderne, men nævner at *"The IIA-standards are very principal based."* (Respondent 5, 18.3.2019).

Vores anden norske respondent fortæller, at han baserer en stor del af sit arbejde på interviews. Han nævner at han omkring 80 % af hans arbejde er baseret på interviews, mens 20 % er baseret på andre tests (Respondent 6, 21.3.2019). Det er altså endnu et eksempel på intern revision i udlandet, i vid udstrækning sætter sin lid til intern revision. Vi spurgte den norske respondent om han tror at det ville være en fordel hvis intern revision baserede sit arbejde på ISA-standarderne, eller om det vil være ubetydeligt, og at IIA's standarder i stedet er tilstrækkelig for intern revisions arbejdsområde. Han startede med at sige: *"[For] the type of comfort we are trying to give, I think it is not as relevant"*. Han havde tidligere pointeret at dokumenteringsstanderne er forskellige blandt ISA og IIA, og uddybede nu: *"[Documentation] takes time. [...] I don't see that it would give us any advantages."* (Respondent 6, 21.3.2019).

Han startede dog med at overveje mulige ulemper der kunne forekomme, som følge af de mindre strikse IIA-standarder. Efter at han selv påstod: *"We don't worry about ISA. We just use common sense, and that's what's guides us"* (Respondent 6, 21.3.2019), spurgte vi om der var risiko for at den interne revisors sunde fornuft over tid ville svække. Efter hans overvejelser fortalte han at det kunne være muligt. Han uddybede: *"We do have different standards, because we are each operating with our own [personal] standards. So that is perhaps not a good thing."* (Respondent 6, 21.3.2019).

Ulemper ved at basere sig på standarder og regler

En af de danske respondenter fortæller, at der kan være ulemper ved at basere sig på standarder og regler, som er henvendt til det arbejde der vedrører revision af årsregnskaber. Han mener, at han har set eksempler på at interne revisorer har en vane med at bruge en rotationsplan i deres arbejde, altså at de blindt følger planen, i stedet for hvert år at se på hvilke områder der er mest risikofyldte og så følge dem (Respondent 1, 20.2.2019).

4.2.9.2 Diskussion

Selvom vi mener at emnet er interessant synes vi at det kræver flere undersøgelser for at kunne udlede en klar konklusion omkring forskellene mellem ISA-standarderne og IIA-standarderne samt i hvilken udstrækning ISA-standarderne er godt tilpasset den interne revision. Vi vil ikke diskutere emnet yderligere, da vi mener at der behov for mere forskning.

Når man først hører om det lyder det som en klar fordel at være baseret på ISA-standarderne, i stedet for kun at være baseret på IIA-standarderne. Hvis man kun er baseret på IIA, så vil revisoren være nødt til at basere sig på sin sunde fornuft, i tilfælde hvor der arbejdes med specifikke områder som IIA ikke har standarder for, hvilket vores norske respondent ligeledes fortalte. Spørgsmålet er nemlig om man altid kan stole på denne sunde fornuft, og om der er en risiko for at den svækkes over tid, hvilket revisorerne ikke nødvendigvis vil opdage hvis de mangler noget eksternt at måle sig op imod, netop derfor kan det være svært at bemærke at branchens samlede revisionskompetencer er blevet svækket.

Man skal dog være opmærksom på at alt har en pris. I dette tilfælde er "prisen" at intern revision bliver nødt til ikke blot at investere i at lære og vedligeholde kundskaben om ISA, men ligeledes lægge ekstra tid på at udføre revisionen på en måde, som ikke nødvendigvis er relevant for de typer af opgaver som intern revision udfører. Et eksempel herpå er den tid det tager at dokumentere revisionsbeviser ifølge ISA-standarder.

Det er altså muligt at sige at en af indvirkningerne, den "danske model", har haft på Danmarks interne revisorer er at en del af revisorerne også baserer sit arbejde på ISA-standarder, i stedet for udelukkende at følge IIA-standarderne.

4.2.10 Intern revisions relation til bestyrelsen

4.2.10.1 Empiri og analyse

Revisionspåtegningen skaber en bedre relation til bestyrelsen

Et par af revisionscheferne vi interviewede nævnte at revisionspåtegning giver den interne revisor bedre mulighed at få opmærksomhed fra bestyrelsen (Respondent 3, 27.2.2019; Respondent 2, 21.2.2019). Vi nævner allerede i afsnit 4.2.1 – **Værdi af revisionspåtegning** at en af vores respondenter, der påtegner, mener at det ikke er påtegningen i sig selv der skaber værdi, men at værdien findes i det bagvedliggende arbejde samt den gode drøftelse revisoren har med bestyrelsen. I forhold til at stoppe med at påtegne sagde han: *”Der er en del af pladsen ved bordet som man mister, som jo bare erovre hos de eksterne revisorer. Alt omkring det finansielle, det ligger bare hos den eksterne revisor.”* (Respondent 3, 27.2.2019).

Respondenten fortalte ligeledes at der i deres virksomhed henover årene er sket en skift i forhold til den interne revisors relation til bestyrelsen. Han fortalte at deres afdeling har fået adgang til flere ressourcer, hvilket har betydet at den interne revisor primært fører ordet, når der afholdes møder med bestyrelsen. Han sagde: *”Det har bare skaffet en anden type af balance, at de kigger på mig i stedet for på ekstern revision”* (Respondent 3, 27.2.2019). Det skal dog klarlægges at der i forbindelse hermed ikke er sket et skifte fra at påtegne eller ikke at påtegne. Udtalelsen er blot relevant for at skildre et eksempel hvor intern revision opnår en tættere relation til bestyrelsen, og videre kan man overveje om det faktisk at revisionschefen afgiver en revisionspåtegning gav bedre forudsætninger for denne forbedrede relation.

Revisionspåtegningen er letforståelig for bestyrelsen

En af de revisionschefer, som ikke påtegner, fortaler om ulempen herved: *”[Påtegningen] giver en vis platform – kommunikativt. [Påtegningen] er måske nemmere at forstå, så det er den der udfordring med, hvordan bevarer du din position i forhold til revisionsudvalg, bestyrelse, osv. hvis du ikke påtegner?”* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså at man får mere opmærksomhed fra bestyrelsen, hvis man påtegner og dette skyldes særligt at bestyrelsen har nemt ved at forstå påtegningen. Det er vigtigt at revisionschefen præsenterer noget som er nemt for bestyrelsen at forstå, hvilket han understregede senere i interviewet, da han sagde: *”Man bliver nødt til at bringe noget til bordet, som bestyrelse, revisionsudvalg og direktionen synes giver mening”* (Respondent 2, 21.2.2019).

Et globalt problem

At forbedre relationen til bestyrelsen eller revisionsudvalget ses også globalt som et meget relevant område, ifølge en årlig undersøgelse af Protiviti om intern revision. Den sidste undersøgelse fra 2018 viser at man indenfor kategorien 'Personal skills and capabilities', som dækker over evnen til at udvikle gode relationer til bestyrelsen, er en evne som revisionschefer helst ønsker at forbedre (Protiviti, 2018). Intern revisions dårligste evne, indenfor 'Personal skills and capabilities', er nemlig at udvikle relationer til bestyrelsen og revisionsudvalgsmedlemmer (Protiviti, 2017). Det fremgår, at kampen om bestyrelsens opmærksomhed ikke blot gør sig gældende i Danmark.

Interessenters forventninger til intern revision

Fra CBOK's studier omkring interessenter fremgår det at bestyrelsesmedlemmer globalt ikke synes at intern revision har dårlige relationer til bestyrelsen. Stafford og Thor (2016) skriver at bestyrelsesmedlemmer i finansielle virksomheder i højere grad forventer, at intern revision hyppigt afholder gode møder med bestyrelsen. Stafford og Thor (2016) skriver videre om emnet: *"By understanding the organization's business objectives and strategy, identifying risks to the organization's success in achieving its objectives, and executing its strategy, leading internal audit functions enhance their value proposition to stakeholders. This enables auditors to meet more frequently with key stakeholders on the board"* (s. 10). De mener altså at intern revision vil opnå en bedre relation til bestyrelsen, hvis de fokuserer på virksomhedens strategi og at hjælper virksomheden at nå sine mål.

4.2.10.2 Diskussion

Det kan udledes at den interne revision i Danmark samlet set er enige i at revisionspåtegningen skaber en bedre relation til bestyrelsen. Det er dog ikke foreneligt med interessenternes holdning. Globalt mener interessenterne at man ved at have fokus på virksomhedens strategi og samtidig hjælper virksomheden med opnå sine mål, så opnår intern revision en bedre relation til bestyrelsen. Erfaringer viser at interessenterne i Danmark mere interesserede i at konversere med intern revision, hvis de har erfaringer og et kendskab indenfor det finansielle område af virksomheden.

Vi vil ligeledes pointere, selvom intern revision får flere spørgsmål fra bestyrelsen og har mere "taletid" under møder med bestyrelsen, så er det hovedsageligt relateret til det finansielle område. Det tyder altså ikke på at revisionspåtegningen giver bestyrelsen større interesse i at tale med intern revision omkring den operationelle revision. Bestyrelsen drøfter forhold med intern revision, som de ellers ville drøfte med ekstern revision. Problemer i forbindelse hermed omtales i afsnit 4.2.10 – **Intern revisions identitet**.

Den "danske model" har altså påvirket bestyrelserne, i Danmark. Bestyrelserne ønsker i mindre grad at tale om, hvordan intern revision kan nå virksomhedens mål, i stedet er interessen faldet på den finansielle revision. Dette kan skyldes at de har erfaringer med at tale med revisorer, herunder interne og eksterne, vedrørende den finansielle del af virksomheden, og derfor kan have en dårligere opfattelse af den operationelle revisions faktiske værdi. Globalt, hvor bestyrelsesmedlemmerne besidder denne erfaring, er bestyrelserne mere interesseret af den operationelle del.

Da revisionspåtegningen er nem at forstå og giver et bevis på at intern revision har kendskab til den finansielle del af virksomheden, har dette gjort at intern revision i Danmark ser påtegningen som et vigtigt element i forhold til at skabe en bedre relation til bestyrelsen. Resultatet er dog fortsat at bestyrelsen drøfter de samme områder med henholdsvis den interne og eksterne revisor.

4.2.11 Intern revision er låst til finansiell revision

4.2.11.1 Empiri og analyse

Som det ser ud i dag, består intern revision både af finansiell og operationel revision. Fordelingen af disse to arbejdsområder kan være forskellig alt efter hvem man spørger. Revisor skal i forbindelse med sin påtegning af årsregnskabet, revidere alle væsentlige og risikofyldte områder i årsregnskabet (Revisionsbekendtgørelsen, 2015, § 24). Dette kan betyde, at man bliver låst til den finansielle revision. På baggrund heraf vil det være interessant at belyse hvordan revisionschefer selv forholder sig til området samt hvilke holdninger og meninger de har.

Begrænsede ressourcer

En af vores respondenter, som er ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling tilkendegiver sin mening på området. Han mener at fastlåsningsen til den finansielle revision er en ulempe, som følger af at påtegne. Han sagde: *"[Hvis man påtegner risikerer man] at bruge ressourcer på forkerte område. På risici som måske ikke tæller, lige så meget som andre risici"*. Han mener at intern revisions ressourcer kan bruges på noget mere værdiskabende. Især når ekstern revision allerede udfører assurance på årsregnskabet. Han sagde: *"Og at du yderligere bruger intern revisions knappe ressourcer på nogle ting, som andre allerede skal kigge på, men hvor der måske ikke er nogen der kigger på operationelle risici eller compliance relaterede risici og lignende"* (Respondent 1, 20.2.2019).

Vi spurgte en revisionschef, hvad han mener er ulemperne ved at påtegne, han udtale: *"Hvis han gør det, så er hans udfordring at han er bundet til at han skal revidere samtlige væsentlige områder i hele*

regnskabet. Og det kunne godt være, at det måske ikke er det rigtige ud fra en effektivitetsmæssig synsvinkel." (Respondent 2, 21.2.2019). Baseret på disse udsagn tyder det således på at intern revision kan skabe mere værdi ved at varetage andre arbejdsområder, men det er de ikke i stand til, fordi de er bundet til først at fuldføre den finansielle revision.

Dette stemmer overens med en udtalelse fra en anden revisionschef, som fortsat påtegner. Han taler om at operationel revision er blevet mere moderne og inddrager egne oplevelser: *"Der synes jeg altså stadigvæk at jeg skaber mere værdi for min bestyrelse ved at revidere de finansielle processer og værdiansættelsen af aktiverne og passiverne"*. Han deler dog holdning med de to øvrige respondenter - hvis han havde et mindre budget, ville den finansielle revision være det første han tog fra. I stil med de to respondenter, mener han at en af ulemperne ved at påtegne kan være: *"Den anden ulempe er om det går ud over den operationelle revision, som er lovpligtig, og det tror jeg den gør mange steder"* (Respondent 3, 27.2.2019).

Selv mener han ikke at han ville udføre en mere værdiskabende revision, hvis han giver afkald på sin revisionspåtegning. Dog fortæller han at det kan give ham mulighed for at udføre flere opgaver på det operationelle område, hvis han fortsat har det samme budget og dropper påtegningen. Han er overbevist om at bestyrelsen højst sandsynligt vil mindske budget, hvis han stopper med at påtegne.

Angående fordele ved at stoppe med at påtegne, mener han: *"Hvis man har uændrede ressourcer, kan man jo nå mere. Jeg har hørt folk sige [at] man laver en anden type operationel revision i dag, og har mere tid til det. Men så mener jeg bare det er fordi man havde for lidt ressourcer før."* (Respondent 3, 27.2.2019). Det kan forstås som, hvis en revisionschef stopper med at påtegne, men stadig får lov til at beholde det samme budget, skyldes det at bestyrelsen allerede, i den periode hvor revisionschefen afgav en påtegning, havde tildelt den interne revisionsfunktion et for lavt budget.

Små interne revisions afdelinger

Her er det særligt interessant at tale om mindre interne revisionsafdelinger, da de har langt færre ressourcer. Hvis en revisionschef skal påtegne og samtidig er den eneste interne revisor, så er det ikke muligt både at udføre den operationelle revision samt den finansielle revision. Vi vil derfor ikke uddybe dette yderligere her.

4.2.11.2 Diskussion

Der er ingen tvivl om at der er flere faktorer der spiller ind i forhold til om interne revisionsafdelinger kan blive fastlåste til den finansielle revision. Det handler bl.a. om hvor mange ressourcer den interne

revisionsfunktion af adgang til. Hvis der ikke er nok ressourcer, vil det være oplagt at give afkald på revisionspåtegningen, da den operationelle revision er lovpligtig. Selvom man har alle de ressourcer man har brug for, betyder det ikke nødvendigvis at man skal udføre både den operationelle og finansielle revision. Hvis intern revision kan skabe mere værdi ved at udføre andet end finansiell revision, så anses det for at være en fordel. Her vil det være oplagt, hvis intern revision bevæger sig væk fra deres traditionelle rolle, nemlig at udføre finansiell revision og påtegne årsregnskabet.

I bund og grund handler det om at se hvad bestyrelsen ønsker samt hvad de finder mest værdifuldt. Uanset hvordan man vender og drejer det, så vil forskellige bestyrelser aldrig have de samme præferencer. Hvad der er værdiskabende for mig, er måske ikke værdiskabende for dig og sådan vil det altid være. Revisionschefen kan dog gøre en indsats for at overbevise bestyrelsen om, hvad de selv vurderer, er mest værdiskabende. Mere herom i afsnit 4.2.12 – **Intern revisions identitet**.

4.2.12 Intern revisions identitet

4.2.12.1 Empiri og analyse

Intern revisions identitet knytter sig til revisionspåtegningen

En af vores respondenter taler om vigtigheden af at intern revision har en identitet som adskiller sig fra ekstern revisions identitet samt hvordan denne identitet kan styrkes hvis man giver afkald på revisionspåtegningen (Respondent 2, 21.2.2019). Dette uddybes i følgende afsnit. Intern revisions identitet er ikke kun en diskussion om hvordan den kan styres, hvis man stopper med at afgive en revisionspåtegning. Det er ligeledes værd at belyse hvordan interne revisorer kan se påtegningen, som del af deres identitet. Svenningsen (2018) skrev følgende i INFO: *”... mange revisorer opfattede påtegning som intern revisions eksistensgrundlag”* (s. 9). Det fremgår således at der historisk set har været en sammenhæng mellem intern revisions identitet og revisionspåtegningen.

I afsnit 4.1.3 – **Fremtiden for intern revision** fortælles der om hvordan mange ældre medarbejdere fortsat arbejder i revisionsbranchen, og at skift fra at påtegne til ikke at påtegne er et generationsspørgsmål. Det tyder på at ældre fagmænd anser revisionspåtegningen, som en del af deres faglige identitet. Dette understøttes af en af vores respondenter der sagde *”[Mange af dem] som har siddet som ansvarlige for de her interne revisionsfunktionerne, som sad der 2005 [...] sidder der stadig. [...] Og [påtegningen] har været lidt deres licens to operate”* (Respondent 1, 20.2.2019).

Identitetsseparation

En respondent sagde, vedrørende intern revisions identitet: *"Samlet set så er virksomheden interesseret i at de får en rigtig god, harmonisk og fuldt dækkende revision, og der er intern revision en komponent og der er ekstern revision en anden komponent. Men det skal være sådan, at ledelsen, revisionsudvalget og bestyrelsen på en eller anden måde har en fin fornemmelse af: Hvad er det egentlig den ene gør, hvad er det egentlig den anden gør, og hvem er det egentlig der har ansvaret? Og derfor skal man prøve, synes jeg, [...] at arbejde lidt med den her identitetssparation – og der er det smart, måske, at lade være med at påtegne. Det er første skridt i den her identitetssparation. Fordi så påtegner ekstern revision, intern revision påtegner ikke... Så er der pludselig en forskel."* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså at bestyrelsen mv. skal være klar over hvilket arbejde intern og ekstern revision hver især udfører. Separationen mellem intern og ekstern revision kan styrkes, hvis intern revision giver afkald på revisionspåtegningen.

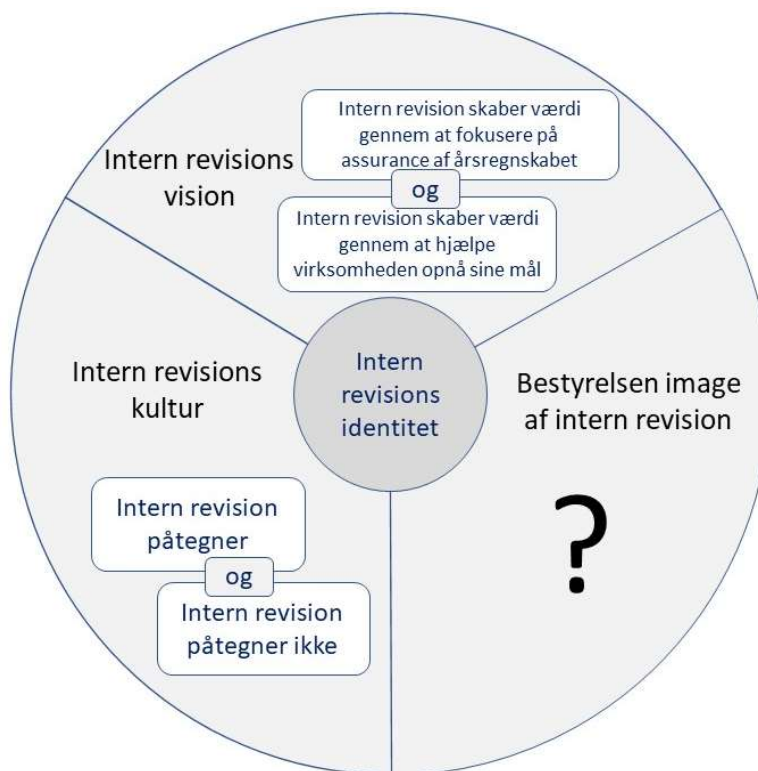
En anden af vores respondenter taler om emnet, selvom han ikke brugte ordet "identitet". Angående forskellen mellem intern og ekstern revisions arbejde fortæller han: *"Fokusområdet af det man arbejder med, er helt forskelligt. Og det skal være helt forskelligt."* (Respondent 1, 20.2.2019). Han ønsker altså en klar fordeling af hvilke arbejdsopgaver de to parter hver især varetager.

Intern revisions vision er splittet

For at opnå en bedre forståelse af mulige problemer der kan opstå, når man taler om intern revisions identitet, vil vi gøre brug af VCI (Vision-Culture-Image) Alignment modellen, som nævnes i teori afsnittet 3.9. I modellen dækker 'culture' over hvad man gør, mens 'vision' betegner det man gerne vil være og 'image' dækker over hvordan virksomheden opfattes af dens stakeholders. Ifølge modellen opstår der problemer, hvis de tre elementer ikke er forenelige med hinanden. Ved sådanne tilfælde opstår der et hul mellem eksempelvis visionen - hvad vil vi være, og image - hvordan opfatter stakeholder os. Et andet eksempel kunne være et hul mellem image - hvordan opfatter stakeholder os, og culture - hvad gør man. Vi vil benytte modellen til at undersøge intern revisions identitet i den danske revisionsbranche.

Samlet set er intern revisions vision at skabe værdi for bestyrelsen. Vi har dog set at interne revisioner har forskellige strategier for at opnå denne vision. Nogle har fokus på assurance af regnskabet, mens andre fokuserer på at hjælpe virksomheden med at opnå sine mål. Når vi i VCI Alignment modellen taler om "vision" taler vi om det man ellers ville kalde for strategi. Selvom intern revisions vision generelt er at skabe værdi for virksomheden, så kan strategien være splittet. Det er denne strategi, som vi i nærværende afsnit, i forenelighed med modellen, vil kalde intern revisions vision. Vi kan altså ifølge

modellen se at intern revision mangler en egentlig vision for hele branchen, hvilke illustreres i Figur 4.4. For videre at illustrere splittelsen, vil vi i det følgende give eksempler på interne revisorers uenighed omkring intern revisions vision.



Figur 4.4: Egen model baseret på 'VCI Alignment model'. Illustrerer hvordan intern revision i Danmark kan være påvirket af to forskellige kulturer og to forskellige visioner (Hatch & Schultz, 2008, s. 75).

Illustrationen i Figur 4.4 viser i selv ikke nogen reelle problemer med hverken visionerne eller kulturerne. Der hvor problemet opstår, er i forbindelse med at intern revision ikke har én fælles vision. Hvis der ikke er en samlet vision og kultur, så bliver det svært for stakeholders at skabe et samlet image af intern revision. Splittelsen af visionen kan løses ved at samles rundt om en af visionerne. En anden måde man kunne løse problemet på, er ved at skabe to distinkte identiteter, hvor den ene henvender sig til revisorer der påtegner, mens den anden henvender sig til revisorer der ikke gør, og på den måde separerer man de to parter fra hinanden. Dette kan forklare en anekdote som en af vores danske respondenter fortalte. Han forklarede at flere revisorer i højere grad har gjort det at påtage eller ikke at påtage til en religion (Respondent 3, 27.2.2019). Når der hersker en uenighed blandt interne revisorers vision, kan det være godt at adskille de to forestillinger, at påtage eller ikke at påtage, på den måde opnår man en langt mere klar identitet for hver af de to typer af revisorer.

En anden måde hvorpå man kan opnå en samlet vision, er hvis den interne revisionsbranche samme, når til enighed om hvad deres vision skal være.

Ved beslutningen om hvad intern revisions vision bør være, skal der tages hensyn til bestyrelsernes ønsker. Da det er vigtigt, at man i forbindelse med opbygningen af en identitet lytter til stakeholders meninger (Hatch & Schultz, 2008). Interne revisorer må dog som udgangspunkt antages at have en generel større viden end deres stakeholders, indenfor området omkring intern revisions værdiskabelse, særligt grundet uddannelseskravet til revisionschefer (Revisionsbekendtgørelsen, § 18, stk. 3). Herfra kan det udledes, at de interne revisioner muligvis har et større og bedre kendskab til hvorledes de skaber værdi, end bestyrelsen. Intern revision bør overfor bestyrelsen forsøge at argumentere for, hvilket arbejde udført af intern revision, der skaber mest værdi. En uddybning her følger af Bendtsens (2018) artikel i INFO, han skriver: *"I sidste ende er det et spørgsmål om, hvorvidt bestyrelsen, og dermed aktionærerne, opnår samme værdi ved at intern revision ikke udfører en fuldstændig finansiell revision. Det kræver, at interessenterne har tilstrækkelig information til at vurdere, hvad der er væsentligt og dermed skaber størst værdi. Vi skal altså skabe en klar forståelse for vores risikounivers og 'operating model'"* (s. 8).

Ingen påtegning - Svært at give bestyrelsen et tydeligt image af intern revision

Uden én fast vision er det svært at konkludere om stakeholders image, ifølge VCI Alignments modellen, er på linje med intern revisions vision. Vi vil dog se hvilken betydning visionens splittelse kan have for stakeholders image. I dette afsnit skriver vi om bestyrelsesmedlemmer, som her referer til stakeholders i den interne revisionsbranche. Vi vil se på deres generelle image af interne revisioner i revisionsbranche. Vi hentyder altså ikke til den enkelte bestyrelses image, da denne kan være forskellig fra organisation til organisation.

For danske interne revisorer, der har en vision, hvor der lægges mindre fokus på den finansielle revision, tyder det på at det hul, som formodes at opstå mellem vision og image, ville være et problem. En af vores respondenter understreger, at interne revision kan have svært ved kommunikere samt overbevise bestyrelsen om, hvilken merværdi det giver, hvis man stopper påtegningen (Respondent 2, 21.2.2019). Dette betyder, selv hvis intern revision formår at nå til enighed omkring én vision, kræver det fortsat at der udføres handlinger med det formål at fjerne hullet mellem visionen og deres stakeholders image.

Påtegning - Nemt at give bestyrelsen et tydeligt image af intern revision

Hvis man ønsker at bevare den gamle vision, der fokuserer meget på finansiell revision, mener sidstnævnte respondent at fordelene herved, kan være at påtegningen er nemmere at forstå for bestyrelsen, da det er et kendt fænomen (Respondent 2, 21.2.2019). I dette tilfælde kan det være nemmere at destruere det hul der opstår mellem vision og image, netop fordi visionen - fokus rettet mod finansiell revision - er lettere at forstå for bestyrelsen, da det er et kendt fænomen, som de allerede har stiftet bekendtskab med igennem ekstern revisions arbejde.

En af de revisionschefer, som påtegner, gav et eksempel, som kan illustrere dette. Der nævns i afsnit 4.2.1 – **Værdi af revisionspåtegning** at respondenterne oplever at deres intern revisionsafdeling får mere opmærksomhed fra bestyrelsen end ekstern revision gør. Der er altså tale om et ændret fokus. Gennem de seneste år, hvor revisionschefen har været ansat i virksomheden, har den interne revisionsafdeling professionaliseret sig mere, hvilket skaber en tydeligere identifikation af hvad de laver. Før i tiden, da der blev afholdt revisionsudvalgsmøder, var den eksterne revisor grundlæggende i fokus, mens den interne revisor var en anden prioritering. I dag er der sket en ændring ifølge respondenterne. Nu er det intern revisor der fortæller om deres arbejde og først herefter kommer ekstern revision ind i billedet. Intern revision har skubbet sig selv længere frem samtidig med at de har vist at de har en stor viden inden for den finansielle revision (Respondent 3, 27.2.2019). Da bestyrelsen allerede er bekendt med den finansielle revision, grundet den eksterne revisor, var det nemt for dem at skabe tillid til, at intern revision ligeledes havde styr på den finansielle del. Dette kan netop skyldes at intern revision har haft en god evne for at kommunikere og overbevise bestyrelsen om budskabet. En udfordring herved kan dog være at bestyrelsens opfattelse - image - af intern og ekstern revision smelter sammen i stedet for at de hver især har deres egen klare identitet. Som en anden respondent sagde: *"Hvis du påtegner, er du meget lig ekstern revision. [...] Hvis du er helt gammeldags, så er du jo bare en kopi af ekstern revision"* (Respondent 2, 21.2.2019). Hvilket kan henføres til Svenningsens (2018) skrivelse, hvor hun slår fast: *"... at intern revision bliver sat i samme bås som ekstern revision, hvis revisionschefen påtegner årsregnskabet"* (s. 11).

4.2.12.2 Diskussion

Det tyder på at den "danske model" i nogen grad har påvirket intern revisions identitet. Nogle revisorer vurderer at revisionspåtegningen har været eksistensgrundlaget for deres arbejde, hvilket måske gør det ekstra svært at give afkald på påtegningen.

En anden mulig indvirkning, som den "danske model" har haft, er problematikken omkring intern og ekstern revisions identitet smelter sammen. Ekstern revisions identitet er tydeligt bundet til deres påtegning af årsregnskabet, og denne påtegning er både værdifuld og nem at forstå for bestyrelsen. Måske ønsker interne revisorer at kunne forene sig med denne identitet og derfor fortsat insisterer på at påtegne. Som vi har diskuteret i afsnit 4.2.1 – **Værdi af revisionspåtegning**, er intern revisors påtegning, i modsætning til ekstern revisors påtegning, ikke ligeså værdifuld, eftersom den ikke giver yderligere værdi i forhold til den lovpligtige påtegning ekstern revision afgiver. Hvis intern revision fortsat påtegner, fordi de ønsker bestyrelsen skal opfatte dem på en særlig måde, vurderer vi ikke at det er et tilstrækkeligt grundlag for at fortsætte deres revisionspåtegning. Intern revision får både svært ved at udvikle sin egen identitet og opnå ønsket om at stakeholders skal have et unikt image til dem, hvis de fortsat læner sig op ad ekstern revisions identitet. Hvis intern revision påtegner, kan det være en udfordring for bestyrelsen at fraskille intern revisions image fra ekstern revisions image. At give afkald på revisionspåtegningen, kan derfor være en mulig løsning af problemet.

Når intern revision forsøger at separere sig væk fra ekstern revisions identitet, er det dog ikke ensbetydende med at intern revision automatisk får deres egen identitet. Selvom man har en konkret vision, betyder det ikke nødvendigvis at bestyrelsen opfanger denne. Det kræver at man synliggør sin vision, således den kommer i betragtning. Hvis intern revision stopper med at påtegne, fordi bestyrelsen skal opfatte dem anderledes end ekstern revision, så er de nødt at opbygge et nyt image hos bestyrelsen ellers vil den eneste ændring være at intern revision nu slet ikke har et klart image ifølge bestyrelsen.

Vi mener derfor at spørgsmålet omkring intern revisions identitet er meget relevant. Der findes adskillige måder hvorpå man kan løse problemet, men med hver løsningsmodel følger nogle udfordringer. I forhold til separationsdannelsen opstår der både fordele og ulemper som følge af at stoppe eller fortsætte med at påtegne. Det er en længere proces, som kræver flere overvejelser.

Med udgangspunkt i intern revisions identitet, mener vi at det vil være mest oplagt, hvis de interne revisionschefer stopper med at påtegne. Dette diskuteres nærmere i afsnit 4.3 – **Sammenfattede diskussion**.

4.2.13 Svært at opgive revisionspåtegningen

Ovenfor har vi diskuteret mange fordele og ulemper ved både at påtegne og ikke at påtegne, men selv hvis det er mere værdiskabende at undlade at påtegne, så er beregningen alligevel ikke så simpel at dette umiddelbart giver grund til eller mulighed for at stoppe med at påtegne. Merværdien der skabes når revisionschefen stopper med at påtegne, er nødt til at overstige de medfølgende omkostninger, for at bestyrelsen vil være villig til at skifte revisionsmodel. Det er derfor vigtigt at intern revision overbeviser bestyrelsen om de fordele der følger af et skift. Videre er bestyrelsen nødt til at have ressourcerne og villigheden for at tildele intern revision et tilstrækkeligt stort budget, som kan dække de omkostninger der opstår i forbindelse med at man går fra at påtegne til ikke længere at påtegne.

4.2.13.1 Empiri og analyse

Som nævnt i afsnit 4.1.3 – **Fremtiden for intern revision** forventes det ikke at interne revisioner genoptager revisionspåtegningen, hvis de først har givet afkald på den. Dette pointeres af en af vores respondenter: *"Jeg tror aldrig der er nogen der stopper med [påtegningen] der tager den tilbage igen"* (Respondent 3, 27.2.2019). Når vi taler om at "skifte" i dette afsnit henviser vi til at man går fra at påtegne til ikke at påtegne.

Bestyrelsen ønsker ikke at udvide budgettet

En af vores respondenter nævner at revisionschefer kan opleve udfordringer ved at gå fra at påtegne til ikke at påtegne. Han fortæller *"Det kan være en svær opgave [...] at få overbevist bestyrelse, revisionsudvalg, administrerende direktør om at nu skal vi noget andet, og den balance der hedder 'det må ikke koste noget'"*, dette definerer han som værende den gordiske knude. Han fortsætter *"Så der er nogen der er låst der"* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså at hvis bestyrelsen ikke er villige til at udvide budgettet, kan den interne revision i bund og grund ikke stoppe med at påtegne. De omtalte udfordringerne der opstår, når man forsøger at overbevise bestyrelsen, samt de uønskede omkostninger der opstår i forbindelse med skiftet, præsenteres nedenfor.

Svært at kommunikere værdien til bestyrelsen

Den samme respondent fortalte om emnet: *"[Udfordringen] er i virkeligheden at få forklaret hvorfor er det jeg mener, at man skal lave måske lidt noget andet end det vi plejer"*, og fortsatte *"Fordi nu har vi [påtegningen, som] alle forstår, alle har hørt om"*. Han mener selv at han kan argumentere for at det ville være mere værdiskabende at ikke påtegne, og siger *"Det kræver jo at man er i stand til at redegøre for 'Hvorfor bliver det her en bedre model?' [...] Selvfølgelig kan man argumentere for at man giver en meget bedre risikofafdækning, og det er jo så det man skal italesætte"* (Respondent 2, 21.2.2019). Han

mener altså at det er en svær, men vigtig opgave at kunne kommunikere de fordele der kommer som følge af skiftet. Man er nødt til at kunne italesætte fordelene, så bestyrelsen kan forstå hvorfor det er bedre at gå fra den ene til det andet.

Endvidere fortæller respondenterne om tilfælde, hvor han mener at der kan opstå store udfordringer i at kunne kommunikere en ny revisionsstrategi til bestyrelsen: *"Hvis man er meget låst [af bestyrelsen] i 'Jamen, det må ikke blive dyrere. I er bedst til det. Jamen, det skal være ligesom det plejer.' osv. Hvis den der revisionsmodel er meget fastlåst [...] og man har svært ved at italesætte en ny revisionsmodel og en ny revisionsstrategi."* (Respondent 2, 21.2.2019). Han mener altså ikke kun at det kan være en udfordring at udvikle en ny strategi, men at flere elementer, udover et begrænset budget, kan virke udfordrende.

Respondentens udtalelser kan sammenfattes med en af hans kommentar: *"Der er en kæmpe opgave i at prøve virkelig at være skarp på hvad ens værdiskabelse er, hvis man vil bevæge sig"* (Respondent 2, 21.2.2019).

Omkostningstung proces

Selvom man overbeviser bestyrelsen om at det er værdiskabende at stoppe med at påtegne, er det stadig et spørgsmål om at have nok ressourcer til reelt at kunne foretage et skift.

Respondenten der er ansvarlig for en Internal Audit Service afdeling, giver et eksempel på opgaver de udfører: *"Vi har rådgivning, der vil hjælpe [en kundes] interne revisions funktion, hvor de [...] skal transformere sig fra at have været mest fokuseret på at påtegne regnskabet til at få et andet fokus"* (Respondent 1, 20.2.2019). Han mener altså at flere interne revisionsafdelinger kan have behov for ekstern rådgivning, når de foretager et skift. Dette tyder på at overgangen fra at påtegne til at ikke påtegne kan være kompliceret og omkostningstung.

Som nævnt i afsnit 4.2.5 – **Ekstern revisors honorar** vil honoraret til ekstern revisor også stige, i tilfælde af at intern revision stopper med at påtegne. Dette er en direkte omkostning, som samtidig kan modvirkes af at den interne revisionsafdeling reduceres (Respondent 3, 27.2.2019).

Som konstateret tidligere er man nødt til at finde værdien af at skifte og kommunikere dette til bestyrelsen. For overhovedet at komme så langt, kræver det først og fremmest at man har de rette ressourcer der er nødvendige for at skabe en ny strategi, ellers bliver det svært for intern revision at illustrere, overfor bestyrelsen, hvilken mulig værdi skiftet kan tilvejebringe. En respondent fortalte *"Dem der senest har rykket sig [...] de gjorde det heller ikke overnight. Det var også en længere proces hvor*

man skulle forklare den nye strategi og have den samlet set til at hænge sammen osv. og forklare...”

(Respondent 2, 21.2.2019). Der er altså en lang proces, som allerede har begyndelsesfase inden bestyrelsen overhovedet beslutter at revisionschefen skal stoppe med at påtegne.

En anden omkostning ligger i at medarbejderne skal lære at udføre det nye arbejde. Vores respondent gav et bud på en række spørgsmål, som kan bekymre en revisionschef i forbindelse med at gå fra at påtegne til ikke at påtegne: *”Hvad betyder det hvis jeg går fra regnskabslinjer og kendt format til det her andet format? Hvor langt skal jeg gå? Hvordan gør jeg det? Hvem hjælper med det?”* (Respondent 2, 21.2.2019). Dette kan uddybes af teorien omkring learning curve, som nævnes i teoriafsnittet 3.10. Ved at stoppe med at påtegne starter man en ny learning curve, hvilket betyder at medarbejderne i en periode vil være mindre effektive når de udfører deres arbejde. De har allerede arbejdet sig langt hen ad den learning curve de på nuværende tidspunkt befinder sig på. Deres nugældende learning curve karakteriserer det arbejde de hidtil har udført, netop at påtegne årsregnskabet. Et skift vil betyde at man opstarter en ny learning curve, som man med tiden vil bevæge sig hen ad. Som nævnt i teoriafsnittet har learning curves almindeligvis en s-formet kurve, hvilket betyder at fremskridtene går langsomt i starten. Et vigtigt element her er, at virksomheden er villig til at betale for interne revisions udvikling, i den periode hvor de arbejder sig hen ad kurven for igen at nå toppunktet.

Hvis man skifter til ikke at påtegne længere, skal man finde en ny arbejdsopdeling mellem henholdsvis den eksterne og interne revisor. Dette forklares af en af vores respondenter. Han siger en ulempe ved dem der ikke påtegner, er at *”De har skulle bruge et par år på at lande på - hvor er det, at intern revision så reviderer op til, og hvor er det så ekstern revisor tager det revisionsbevis, [og] bærer videre?”*, han sammenfatter *”Hvor tager ekstern revision over og hvor slipper intern revision? De diskussioner skal vi slet ikke have.”* (Respondent 3, 27.2.2019). Der skal altså udføres yderligere arbejde i tilfælde af at man skifter.

Generationsskifte

En af vores respondenter sagde, som svar på spørgsmålet om hvorfor revisionschefer fortsætter med at påtegne: *”Det er et spørgsmål om generation”,* og han uddybede: *”Vi har set eksempler på at [skiftet til ikke at påtegne] i de enkelte virksomheder, [det] kommer først når man skifter den ansvarlige på intern revisionsposten.”* (Respondent 1, 20.2.2019). Hans påstand støttes af en anden respondent, der vedrørende små interne revisionsafdelinger sagde: *”I takt med at der så er nogle af de her rigtige gamle revisorer der begynder at gå på pension [...] så tror jeg en ny der kommer ind, han vil sige ”Hvis jeg skal*

sidde alene, så kan jeg ikke [påtegne]", hvor [den gamle revisionschef] måske har holdt fast i [påtegningen] [...] Og så smider man årsregnskabet." (Respondent 3, 27.2.2019).

Respondenterne mener således at det kan være svært at skifte, hvis den samme revisionschef fortsat besidder den samme jobstilling. Dette kan muligvis skyldes at den gamle revisionschef ikke ser en værdi i at skifte. En af vores respondenter mener dog at nogle af dem der i dag påtegner, også kan føle sig usikre på hvad der vil ske, hvis de går fra at påtegne. Herom udtaler han *"De er usikre på, hvad skal der ske hvis jeg ikke påtegner? Betyder det så at vi ikke laver finansiell revision? Hvad betyder operationel revision? Hvad betyder det? Hvad er der det for noget det her?"* (Respondent 2, 21.2.2019). Dette taler for at overgangen fra at påtegne til ikke at påtegne først finder sted ved et generationsskifte.

4.2.13.2 Diskussion

Afsnittet omhandler et interessant område, da det skildrer virkelighedens fordele og ulemper ved at påtegne eller ikke påtegne. Virkeligheden er at mennesker og virksomheder lever i rutine, og det koster tid og penge at gøre noget på en ny måde, når man først er har en vane.

Det fremgår også at bestyrelsens indstilling spiller en stor betydning i denne diskussion. Bestyrelsen skal ikke blot være indstillet på at tilbyde intern revision et større budget, de skal ligeledes tro på den interne revisionsfunktion og føle sig komfortable med at lade dem foretage ændringer. Intern revision har en stor opgave i at forsøge at italesætte den mulige værdi der tilføres i forbindelse med et skift. Netop derfor er det vigtigt at bestyrelsen er lyttende og forstående.

I tilfælde hvor bestyrelsen ikke er villig til at gennemfører en ændring eller hvis virksomheden ikke besidder de krævede ressourcer for at gennemgå et skift, kan den interne revision være fastlåst til at påtegne.

At ændringer først finder sted, når der sker et generationsskifte, mener vi kan være en økonomisk fordel. I stedet for at påbegynde en ny learning curve for den gamle revisionschef, begynder man første at skifte, når en ny revisionschef overtager den pågældende stillingen. Dette begrundes med at den nye revisionschef i en vis grad allerede skal påbegynde en ny learning curve. At investere i en ny learning curve for den gamle revisionschef, som formentlig er fastlåst til sine gamle vaner og som desuden ikke har ret mange år tilbage i arbejdsmarkedet, kan føles som en uhensigtsmæssig investering for virksomheden. Samtidig vil gamle revisionschef formentlig ikke selv, føle sig godt tilpas i den foretagne ændring. At fyre en revisionschef, som har haft den samme stilling i mange år, for at virksomheder kan foretage et skift, føles heller ikke som noget alle virksomheder ville være interesseret i. Det giver derfor

god mening først at foretage et skift, når der sker et generationsskifte, særligt i de små virksomheder, hvor ressourcerne måske er knappe.

Afsnittet diskuterer ikke om det vil være fordelagtigt at stoppe med at påtegne. Formålet er blot at tydeliggøre de udfordringer der kan være forbundet med beslutningen om at gennemgå et skift. Det viser sig dog at virksomheder kan være begrænset og ikke nødvendigvis være i stand til gennemleve et skift, selv hvis intern revision konkluderer og kommunikere at et skift vil være den korrekte beslutning for virksomheden.

4.3 Sammenfattende diskussion

Udviklingen af antallet der påtegner

Det at påtegne eller ikke at påtegne er en fænomen der deler de interne revisorer. Nogle har stærke meninger herom, mens andre synes at det må være op til bestyrelsen at beslutte hvad der er mest værdiskabende for virksomheden. Indenfor de sidste 10 år, har man oplevet et fald i antallet af revisionschefer der påtegner. Hele 65 % af de interne revisionsafdelinger, i finansielle virksomheder, påtegner fortsat årsregnskabet. Spørgsmålet er om revisionspåtegningen er særlig værdiskabende i Danmark, og om Danmark derfor ikke bør ligne omverdenen. Man kan spekulere om grunden til at man engang påbegyndte dette unikke fænomen, skyldes forestillingen om, at det er billigere at lade intern revision afgive påtegning fremfor ekstern revision. Hvis dette er sandt, betyder det ikke nødvendigvis at påtegning afgives fordi det er det mest værdiskabende for virksomheden. I dette tilfælde kan man være bange for at vi risikerer at fortsætte med at påtegne, blot fordi det er en vane.

Udviklingen indenfor operationel revision og finansiell revision

Udviklingen i Danmark er stabilt gået i retning af at intern revision udfører mere operationel revision i forhold til finansiell revision. Trods denne udvikling ser vi at danske interne revisionsafdelinger udfører langt mindre operationel revision end Norge gør. I danske interne revisionsafdelinger udføres der gennemsnit 75 % operationel revision, og som tidligere nævnt, kan der være en generel holdning til at man i Norge næsten bruger alt deres tid på den operationelle revision. Der er altså lang vej, hvis Danmark skal op på Norges niveau. Man kan sige at den "danske model" har haft en stærk indvirkning på hvordan interne revisioner arbejder i dag og ikke mindst hvordan forholdet mellem operationel og finansiell revision opfattes.

For de danske interne revisionsafdelinger der ikke påtegner, kan vi se at de bevæger sig tættere på Norge, i den forståelse at de udfører meget lidt finansiell revision. De danske interne revisionsafdelinger der ikke påtegner, udfører gennemsnitligt 95 % operationel revision i forhold til finansiell revision. Dette er relativt tæt på Norge der næsten ikke udfører finansiell revision. De interne revisionsafdelinger der påtegner, er meget længere væk, da de i gennemsnittet udfører 65 % operationel revision. De interne revisionsafdelinger, hvor man ikke påtegner, virker altså til at påvirkes mindre af den "danske model".

Forskellige holdninger til den finansielle revision

Der er forskellige holdninger til den finansielle revision. Som nævnt i afsnit 4.1.1 – **Operationel revision kontra finansiell revision** har en revisionschef der ikke påtegner, udtalt følgende om den finansielle revision: *"Jeg synes faktisk stadigvæk at der er god værdiskabelse i finansiell revision"* (Respondent 2,

21.2.2019). Denne udtalelse er ikke forenelig med den norske respondents udtalelse: *"In just a random organization I wouldn't say it's a benefit; that internal audit should do financial audit."* (Respondent 5, 18.3.2019). Vi kan altså stadigvæk se en forskel, som vi formoder skyldes den "danske model". Desuden kan vi se at Svenningsen heller ikke deler holdning med den danske respondent, da hun i en mail til os skriver: *"Jeg synes ikke, at det er værdiskabende, at intern revision udfører finansiel revision. Det synes jeg, at ekstern revision er meget bedre til."* (Birgitte Rousing Svenningsen, mail, 14.5.2019).

Da Svenningsen selv er revisionschef og udfører 100 % operationel revision er det interessant at sammenholde hendes holdning med den ovennævnte danske respondent. Han udfører nemlig 80 % operationel revision. Disse tal kan vi genkende fra vores kvantitative data. Der så vi at indenfor gruppen af interne revisionsafdelinger der ikke påtegner regnskabet udførte 4 af dem 100 % operationel revision og 2 af dem 80 % operationel revision. Spørgsmålet er om man kan opdele interne revisionsafdelinger der ikke påtegner, efter om de har en positiv opfattelse af den finansielle revision, eller om de læner sig op ad den opfattelse der hersker i Norge.

Vi kan i hvert fald konkludere at indvirkningerne af den "danske model" på interne revisorer, ikke forsvinder blot fordi man stopper med at påtegne. Man befinder sig fortsat i et miljø, hvor der er tradition for at påtegne og hvor mange stadig påtegner. Man har derfor i Danmark en mere positiv indstilling til den finansielle revision, fordi det langt fra er et fremmed fænomen, mens man i Norge ser anderledes på det.

Den positive indstilling til den finansielle revision, er ikke kun forbeholdt de revisionschefer der påtegner. Hvis Danmark skal nærme sig Norge, så er det ikke nok at man stopper med at påtegne, det kræver at man ændrer opfattelsen af den finansielle revision. Hvis man skal rykke sig, nytter det ikke at interne revisorer ser den finansielle revision som eksistensgrundlaget for deres arbejde.

Identitet

Vi ser at intern revisions identitet er et relevant område at belyse. Man kan se at interne revisorer ikke har en samlet strategi i forhold til udførelsen af deres arbejde. Dette må skyldes den "danske model", da dette har ført til at der i dag er en splittelse mellem revisorer der påtegner og revisorer der ikke påtegner. Der opstår ligeledes en splittelse indenfor den gruppe af revisorer der fortsat påtegner, fordi de ikke alle har den samme opfattelse af hvad finansielle revision er.

Vi vurderer dette relevant fordi vi på baggrund af sekundære kilder og udtalelser fra vores respondenter, kan udlede at intern revision har svært ved at opbygge en god relation til bestyrelsen.

Derfor mener flere revisionschefer at det er en god idé at påtage, da man opnår en ”plads ved bordet”. Denne plads tillader at intern revision kan drøfte emner med bestyrelsen, som ellers ville blive drøftet med ekstern revision. Som følge heraf er den interne revisor langt mere i fokus end den eksterne revisor, under møderne med bestyrelsen, men det betyder ikke nødvendigvis at det skaber mere værdi. Forskellen er at bestyrelsen nu først drøfter områder med intern revisor, som ellers ville være drøftet med ekstern revisor. Intern revision vil uden tvivl vurderer at dette er en fordel for dem, men om bestyrelsen får meget mere ud af, det kan man stille et spørgsmålstejn ved. Selvfølgelig har intern revision en unik placering i virksomheden, som ekstern revision ikke har, hvilket man kunne forvente at bestyrelsen ville drage nytte af.

Der er argumenter for at intern revisors drøftelse med bestyrelsen omkring årsregnskabsområder skaber mere værdi, netop fordi intern revision, grundet deres del i virksomheden, har en anden forståelse af tallene end den eksterne revisor. Men man kan så vende den om og sige, at ekstern revision ville skabe mere værdi for bestyrelsen, fordi de har udstyret med flere ressourcer. Derfor er det endnu engang ikke muligt at konkludere hvorvidt det er bedst at bestyrelsen har størst fokus på den interne revisor eller den eksterne revisor. I forlængelse heraf vil det være interessant at se om man kunne ændre fokusområdet fra den finansielle til den operationelle del. Fordelen herved er at bestyrelsen informeres omkring områder som normalt ikke behandles. Dette tillader at man hurtigere kan opfange eventuelle risici.

Hvis bestyrelsen skal have en unik opfattelse af intern revision, er man nødt til at finde ud af om man skaber værdi gennem assurance af regnskabet eller ved at hjælpe virksomheden nå sine mål. Hvis intern revision skal have én stærk identitet, vurderer vi at man bør give afkald på revisionspåtegning og ligeledes udføre mindre finansiell revision. Det virker til at være en god beslutning, eftersom vi ser en tendens til at revisionspåtegning stille og roligt forsvinder. Desuden vil det give intern revision en bedre mulighed for adskille sig fra ekstern revisions identitet. Med den nye identitet vil interne revisorer kunne skabe en ny værdi. Identitetsskiftet kræver en del arbejde fra den interne revision, da det handler om at kunne italesætte den nye identitet overfor bestyrelsen. Dette er en overvejelse som er henvendt til alle interne revisionsafdelinger i Danmark. Det er vigtigt at pointere at en markant ændring som denne er meget tidskrævende og derfor mener vil at et netværk som Foreningen af Interne Revisorer kunne være en betydningsfuld støtte, hvis en identitetsændring skal lykkes.

Hvis man skal adskille intern revisions identitet fra ekstern revision, kan det være en fordel, hvis man ønsker at tiltrække flere nye og unge profiler, som ikke nødvendigvis er revisorer. Ofte har gamle

revisorer en klar forestilling om hvad intern revision er og denne opfattelse er de fastlåste omkring. Hvis man derimod ansætter unge talenter, kan det skabe en helt ny tilgang til det arbejde der udføres af intern revision. Dette vurderer vi til at være en faktor, som gør at man hurtigere kommer igennem forandringsprocessen. Udover den forbedrede relation til bestyrelsen, opstår der en anden fordel ved at intern revision får en mere tydelig identitet. Det vil måske være nemmere for intern revision at tiltrække nye og unge medarbejdere/revisorer. Har intern revision en stærk identitet vil folk nemlig også have en mere klar opfattelse af funktionen. Det forventes at folk vil have nemmere ved at interessere sig for et arbejde, hvis de tydeligt kan identificere enheden.

Forskellen mellem at påtegne og ikke at påtegne

Det er tydeligt at se at der opstår en forskel mellem interne revisionsafdelinger der påtegner og de der ikke påtegner. Interne revisioner der ikke påtegner, udfører i højere grad operationel revision. De udfører i dag 95 % operationel revision set i forhold til den finansielle revision. Modsvarende udfører de revisionsafdelinger som fortsat påtegner 65 % operationel revision. Der er således tale om en mærkbar forskel mellem de grupper.

De interne revisioner, som påtegner, har stor fokus på revision af finansielle risici. Dette fremgår bl.a. vores spørgeskemaundersøgelse. Den viste at interne revisorer, som afgiver en revisionspåtegning prioriterer dette arbejdsområde højest, mens revisorer som ikke påtegner, prioriterer dette som det sidste. Revisionsafdelinger, som ikke påtegner, har særligt fokus på rådgivning. Vi kan altså konkludere at det udførte arbejde er præget af om den interne revision afgiver en revisionspåtegning eller ej.

Små og store interne revisionsafdelinger

Ifølge vores kvantitative undersøgelser, er der en generel tendens for at små og mellemstore revisionsafdelinger ikke påtegner længere.

For de mindste revisionsafdelinger, med kun én medarbejder, fremgår det af vores interviews at den interne revision simpelthen mangler ressourcer for både at kunne udføre den operationelle og finansielle revision, og som følge heraf gives afkald på revisionspåtegningen. Dette er ikke en generel konstatering, men det ses i højere grad i de små revisionsafdelinger.

En af grundene til at de store revisionsafdelinger er stoppet med at påtegne, skyldes bl.a. at de er mere systembåret i forhold til de risici de har og derfor vil den operationelle del være langt vigtigere i store virksomheder. De små revisionsafdelinger anvender nemlig ikke ligeså mange avancerede modeller i deres arbejde, som de store revisionsfunktioner gør, hvilket betyder at hvis små revisionsafdelinger

begrænser sig til kun at udføre den operationelle revision, så vil der være dele af den finansielle rapportering som de ikke rammer. Dette vil ikke være tilfældet for store virksomheder, da man taler om at der er en stor fællesmængde mellem operationel og finansiell revision.

De interne revisionsafdelinger der giver afkald på revisionspåtegningen, er derfor oftest de store og de absolut mindste.

5. Konklusion

I Danmark har intern revision et unikt fænomen, nemlig revisionschefens påtegning på årsregnskabet. Dette giver anledning til en række spørgsmål. Revisionschefens afgivelse af revisionspåtegningen har det sidste årti været gradvist faldende og denne trend forventes at fortsætte. Vores respondenter mener at i fremtiden vil man formentlig opleve færre og færre interne revisionschefer, der påtegner årsregnskabet, og vores undersøgelse viser en klar forventning blandt interne revisorer, om at det med tiden vil forsvinde helt eller delvist. Men hvorvidt dette vil ske, kan vi på baggrund af dette speciale ikke konkludere, det er blot muligt at gisne om fremtiden. Det tyder på at interne revisioner fravælger revisionspåtegningen fordi de enten ikke har de nødvendige ressourcer, eller fordi intern revision skaber mere værdi ved at rette sit fokus mod andre områder. Trods udviklingen, påtegner størstedelen af de interne revisionschefer, i finansielle virksomheder, fortsat årsregnskabet. Dette kan først og fremmest skyldes at revisionschefer er fastlåste til deres revisionsmodel, og derfor ikke er i stand til at følge med udviklingen. Det kan være en vane der er svær at bryde. Dernæst vil en overgang, fra at påtegne til ikke længere at påtegne årsregnskabet, være en længere proces som kan være tidskrævende og omkostningstung. Som følge heraf kan det være en svær og uoverskuelig proces at gennemføre.

Der er opstået klare forskelle mellem henholdsvis revisionsafdelinger hvor revisionschefen påtegner årsregnskabet, og revisionsafdelinger hvor revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet. Interne revisionsafdelinger der afgiver en påtegning, udfører væsentlig mere finansiell revision i forhold til operationel revision, sammenlignet med de revisionsafdelinger der ikke afgiver en påtegning. Selvom nogle revisionschefer stopper med at påtegne, betyder det ikke nødvendigvis at der gives afkald på den finansielle revision. Det viser sig, at de interne revisionsafdelinger, som er gået væk fra at påtegne stadig udfører mere finansiell revision end man gør i andre lande. Dette ses bl.a. når vi sammenligner os med Norge. Det kan skyldes den "danske models" indvirkninger på intern revision i Danmark.

Interne revisionsafdelinger prioriterer arbejdsområder forskelligt alt efter om de afgiver en revisionspåtegning eller ej. De revisionschefer der afgiver en revisionspåtegning, lægger større vægt på revision af finansielle risici, mens de der ikke afgiver en revisionspåtegning, har tendens til at have lidt mere fokus på rådgivning og revision af kultur.

Vi må sige, at vi kan se at der er væsentlige forskelle mellem Danmark og lande hvor man ikke bruger den "danske model". Baseret herpå udfører man i Danmark langt mere finansiell revision end man gør i Norge. Dette kan skyldes, at den "danske model" er indgroet i branchen. Selvom Danmark går imod at have mindre fokus på den finansielle revision og mere fokus på den operationelle revision, går

udviklingen ikke hurtigt nok, hvis man ønsker at være på niveau med Norge. Danske interne revisionsfunktioner vurderer dog fortsat at den finansielle revision er værdiskabende i Danmark.

Den "danske model" er dybt rodfastet i Danmark. Selvom interne revisionschefer giver afkald på deres påtegning, er det ikke ensbetydende med at den "danske model" ikke længere påvirker dem.

Størstedelen af de interne revisionschefer, som er stoppet med at påtegne årsregnskabet, påvirkes mindre af den "danske model", og dermed i højere grad minder om deres udenlandske kollegaer.

6. Litteraturliste

Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M. & Sobel, P. J. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services* (4. udg.). Internal Audit Foundation.

Beardwell, J. & Claydon, T. (2010). *Human Resource Management: A Company Approach* (6. udg.). Pearson Education Limited.

Bendtsen, M. (2018). Netværksmøde for revisionschefer i den finansielle sektor. *INFO*, 23 (70), s. 7-8.

Bredo, J. & Møller, C. (1995). *Intern revision*. FSRs Forlag.

Bryman, A. & Bell, A. (2011). *Business Research Methods* (3. udg.). New York, NY: Oxford University Press.

Egholm, L. (2014). *Videnskabsteori: Perspektiver på organisationer og samfund* (1. udg.). Hans Reitzels Forlag.

Finanstilsynet. (2006). *Den interne revision i den finansielle sektor: Den danske model i et europæisk perspektiv*. Hentet 14.5.2019 fra https://www.finanstilsynet.dk/upload/Finanstilsynet/Mediafiles/newdoc/rapporter_mm/6/interne_revision_finansielle_sektor_06102006.PDF

Foreningen af Interne Revisorer (n.d.) Hentet 14.5.2019 fra <http://www.ia.dk/default.asp?menuitem=11&sektion=3>

Hatch, M. J. & Schultz, M. (2008). *Taking Brand Initiative: How Companies Can Align Strategy, Culture, and Identity Through Corporate Branding* (1 udg.). Jossey-Bass.

Højlund, P. (2015). Ny revisionsbekendtgørelse, *INFO*, 20 (61), s. 26-28.

Johansen, T. R., Lunden, M., Harloff-Helleberg, M., Davidsen, C. & Laursen, P. B. (2001). *Danske perspektiver på revisioner og revision* (1. udg.). København: Karnov Group Denmark.

Lund, S. (2005). Revisionsbekendtgørelsen for finansielle virksomheder – igen. *INFO*, 10 (29), s. 22.

Protiviti. (2017). *Embracing Analytics in Auditing*. Hentet 14.5.2019 fra https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/2017-internal-audit-capabilities-and-needs-survey-protiviti.pdf

Protiviti. (2018). *Analytics in Auditing Is a Game Changer*. Hentet 14.5.2019 fra <http://www.protiviti.com/sites/default/files/2018-internal-audit-capabilities-and-needs-survey-protiviti.pdf>

Revisionsbekendtgørelsen. (2015). Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner. BEK nr 1912 af 22/12/2015. Hentet 14.5.2019 fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/1912>

Revisorloven. (2018). Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. LBK nr 1287 af 20/11/2018. Hentet 14.5.2019 fra <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=203860>

Stafford, V. H. Jr. & Thor M. (2016). *Achieving Excellence in Assurance, Strategic Risk Insights, and More: Viewpoints From Financial Services Stakeholders*. Hentet 14.5.2019 fra <https://www.ii.nl/SiteFiles/Publicaties/Foundation%20CBOK%20Achieving%20Excellence.pdf>

Svenningsen, B. R. (2018). Intern revisions påtegning – er det en saga blot?. *INFO*, 23 (70), s. 9-11.

The Institute of Internal Auditors (n.d.) Hentet 14.5.2019 fra <https://na.theiia.org/iia/f/Pages/CBOK-Research-Resource-Library-Stakeholder-Study.aspx>

The International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). Hentet 14.5.2019 fra *International Standard on Auditing 610: Using The Work of Internal Auditors*. Lokaliseret på <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf>

Witzany, A. & Harrington, L. (2016). *Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit*. Hentet 14.5.2019 fra <https://institutes.theiia.org/sites/oman/resources/Documents/2016-July-CBOK-Voice-of-the-Customer.pdf>

Bilag 1: Spørgeskema

(side 1)

Intern revisions udvikling

Intern revision i dag

1. Hvor mange medarbejdere er der i jeres interne revisionsafdeling?

2. Påtegner revisionschefen årsregnskabet i jeres interne revisionsafdeling?

- ☐ Ja
- ☐ Nej

3. Hvor meget operationel revision i forhold til finansiel revision udfører jeres interne revisionsafdeling?

Svar i hele tal. Svarene skal samlet give 100.

Finansiel i %

Operationel i %

4. Hvilke aktiviteter lægger I mest vægt på i jeres revisionsplan?

Fortag en opstilling af den aktivitet I lægger mest vægt på, til den aktivitet I lægger mindst vægt på. Brug drag and drop for at opliste alternativerne.

Hvis en aktivitet ikke er del af jeres revisionsplan check "Udføres ikke".

☐	Rådgivning	Udføres ikke	☐
☐	Revision af besvigelsesrisici	Udføres ikke	☐
☐	Revision af governance	Udføres ikke	☐
☐	Revision af leverandør risici	Udføres ikke	☐
☐	Revision af operationelle risici	Udføres ikke	☐
☐	Revision af finansielle risici	Udføres ikke	☐
☐	Revision af compliance	Udføres ikke	☐
☐	Revision af kultur	Udføres ikke	☐
☐	Revision af Enterprise Risk Management	Udføres ikke	☐
☐	Revision af cyber security	Udføres ikke	☐

(side 2)

Intern revisions udvikling

Intern revision for 5 år siden

5. Påtegnede revisionschefen årsregnskabet i jeres interne revisionsafdeling for 5 år siden?
- ☐ Ja
 - ☐ Nej

6. Hvor meget operationel revision i forhold til finansiel revision udførte jeres interne revisionsafdeling for 5 år siden?

Svar i hele tal. Svarene skal samlet give 100.

Finansiell i %	
Operationel i %	

(side 3)

Intern revisions udvikling

Intern revision for 10 år siden

7. Påtegnede revisionschefen årsregnskabet i jeres interne revisionsafdeling for 5 år siden?
- ☐ Ja
 - ☐ Nej

8. Hvor meget operationel revision i forhold til finansiell revision udførte jeres interne revisionsafdeling for 5 år siden?

Svar i hele tal. Svarene skal samlet give 100.

Finansiell i %	
Operationel i %	

Bilag 2: Interviewguide Respondent 1

Introduktion

Hvem er du?

- Kort om dig selv
- Hvilken rolle/position har du indenfor intern revision i dag?
- Hvor længe har du arbejdet indenfor intern revision?
- Hvilken rolle/position har du haft indenfor intern revision?
- Udfører intern revisionsafdelingen arbejdsopgaver for finansielle virksomheder?

Intern revisions rolle

- Hvorfor intern revision? Hvilken rolle spiller intern revision i virksomheden?
 - For finansielle virksomheder?
- Hvad kan intern revision tilbyde virksomheder, som ekstern revision ikke er i stand til?
 - For finansielle virksomheder?

Jeres opgaver

- Hvilke arbejdsopgaver udfører I, udover at hjælpe interne revisionsafdelinger?
- Kan du opliste disse arbejdsopgaver efter hvilken der er mest værdifuld?
 - Finansiell
 - Operationel
 - Rådgivning
 - ERM
 - Compliance

Påtegning af årsrapporten

- Har arbejdet med finansielle virksomheder der vælger/fravælger at revisionschefen skal påtegne årsregnskabet?
- Hvad er din mening om revisionschefens påtegning af årsregnskabet?
- Hvilke fordele og ulemper opstår der, når revisor påtegner årsregnskabet?
- Hvilke fordele og ulemper opstår der, når revisor ikke påtegner årsregnskabet?
- Er der forskel på arbejdet der udføres for finansielle virksomheder i tilfælde hvor revisionschefen påtegner kontra ikke påtegner årsregnskabet og i så fald hvilke?
- Hvilke udfordringer opstår der i den interne revisionsafdeling i tilfælde hvor revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvilke udfordringer opstår der i den interne revisionsafdeling i tilfælde hvor revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?

Intern revisions udvikling

- Har intern revision ændret sig over åren og hvordan?
 - Operationel revision
 - Finansiell revision
- Har den "danske model", revisionschefens påtegning af årsregnskaber, påvirket udviklingen af den interne revisions arbejde?

Fremtiden indenfor intern revision

- Hvordan ser fremtiden ud for intern revision?

Afsluttende spørgsmål

- Er der andet du vil tilføje?

Bilag 3: Interviewguide Respondent 2

Introduktion

Hvem er du?

- Kort om dig selv
- Hvilken rolle/position har du indenfor intern revision i dag?
- Hvor længe har du arbejdet indenfor intern revision?
- Hvilken rolle/position har du haft indenfor intern revision?

Intern revisions rolle

- Hvorfor intern revision? Hvilken rolle spiller intern revision i virksomheden?
- Hvad kan intern revision tilbyde virksomheder, som ekstern revision ikke er i stand til?

Værdi af intern revision

- På hvilke område kan intern revision yde mest værdi?
 - Finansiell revision – påtegning af årsregnskabet
 - Operationel revision
 - Rådgivning – Trusted advisor
 - Facilitere ERM
 - Facilitere Compliance

Jeres opgaver

- Påtegner du årsregnskabet?
- Hvilke arbejdsopgaver lægger i størst vægt på?

Opgaver ved påtegning af årsregnskabet

- Har du arbejdet i en interne revisionsafdeling, hvor revisionschefen påtegnede årsregnskabet?
- Har du oplevet en forandring i forhold til at arbejde med henholdsvis revisionschefer der påtegner og revisionschefer der ikke påtegner årsregnskabet?

Fordele og ulemper

- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvorfor påtegner flere revisionschefer stadig årsregnskaber, på trods af de ulemper der opstår?

Intern revisions udvikling

- Har intern revision ændret sig over åren og hvordan?
- Har den "danske model", revisionschefens påtegning af årsregnskaber, påvirket udviklingen af den interne revisions arbejde?
 - Positive indvirkninger
 - Negative indvirkninger

Fremtiden indenfor intern revision

- Hvordan ser fremtiden ud for intern revision?
 - Påtegning af årsregnskabet

Afsluttende spørgsmål

- Er der andet du vil tilføje?

Bilag 4: Interviewguide Respondent 3

Introduktion

Hvem er du?

- Kort om dig selv
- Hvilken rolle/position har du indenfor intern revision i dag?
- Hvor længe har du arbejdet indenfor intern revision?
- Hvilken rolle/position har du haft indenfor intern revision?

Intern revisions rolle

- Hvorfor intern revision? Hvilken rolle spiller intern revision i virksomheden?
- Hvad kan intern revision tilbyde virksomheder, som ekstern revision ikke er i stand til?

Værdi af intern revision

- På hvilke områder kan intern revision yde mest værdi?
 - Finansiell revision – påtegning af årsregnskabet
 - Operationel revision
 - Rådgivning – Trusted advisor
 - Facilitere ERM
 - Facilitere Compliance

Jeres opgaver

Påtegner du årsregnskabet?

- Hvilke arbejdsopgaver lægger I størst vægt på?
- Hvordan forgår samarbejdet mellem den interne og eksterne revision?
- Hvilken værdi skaber en påtegning af årsregnskabet?

Ikke påtegner årsregnskabet

- Hvad er argumenterne imod at fravælge påtegning af årsregnskabet?
- Ville opgaverne udført af intern revision være anderledes i tilfælde af at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
 - Hvordan?

Fordele og ulemper

- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvorfor påtegner flere revisionschefer stadig årsregnskaber, på trods af de ulemper der opstår?

Intern revisions udvikling

- Har intern revision ændret sig over årene og hvordan?
- Har den "danske model", revisionschefens påtegning af årsregnskaber, påvirket udviklingen af den interne revisions arbejde?
 - Positive indvirkninger
 - Negative indvirkninger

Fremtiden indenfor intern revision

- Hvordan ser fremtiden ud for intern revision?
 - Påtegning af årsregnskabet

Afsluttende spørgsmål

- Er der andet du vil tilføje?

Bilag 5: Interviewguide Respondent 4

Introduktion

Hvem er du?

- Kort om dig selv
- Hvilken rolle/position har du indenfor intern revision i dag?
- Hvor længe har du arbejdet indenfor intern revision?
- Hvilken rolle/position har du haft indenfor intern revision?
- Hvor mange medarbejdere er der i den interne revisionsafdeling?

Intern revisions rolle

- Hvorfor intern revision? Hvilken rolle spiller intern revision i virksomheden?
- Hvad kan intern revision tilbyde virksomheder, som ekstern revision ikke er i stand til?

Værdi af intern revision

- På hvilke områder kan intern revision yde mest værdi?
 - Finansiell revision – påtegning af årsregnskabet
 - Operationel revision
 - Rådgivning – Trusted advisor
 - Facilitere ERM
 - Facilitere Compliance

Jeres opgaver

- Påtegner du årsregnskabet?
- Hvilke arbejdsopgaver lægger I størst vægt på?
- Er der sket en ændring i afdelingens arbejdsopgaver i forbindelse med tilføjelsen af § 27 i Revisionsbekendtgørelsen?
- Hvordan forgår samarbejdet mellem den interne og eksterne revision?
- Hvilken værdi skaber en påtegning af årsregnskabet?

Ikke påtegner årsregnskabet

- Hvad er argumenterne imod at fravælge påtegning af årsregnskabet?
- Ville opgaverne udført af intern revision være anderledes i tilfælde af at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
 - Hvordan?

Fordele og ulemper

- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen ikke påtegner årsregnskabet?
- Hvilke fordele opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvilke ulemper/udfordringer opstår der i forbindelse med at revisionschefen påtegner årsregnskabet?
- Hvorfor påtegner flere revisionschefer stadig årsregnskaber, på trods af de ulemper der opstår?

Intern revisions udvikling

- Har intern revision ændret sig over årene og hvordan?
- Har den "danske model", revisionschefens påtegning af årsregnskaber, påvirket udviklingen af den interne revisions arbejde?
 - Positive indvirkninger
 - Negative indvirkninger

Fremtiden indenfor intern revision

- Hvordan ser fremtiden ud for intern revision?
 - Påtegning af årsregnskabet

Afsluttende spørgsmål

- Er der andet du vil tilføje?

Bilag 6: Interviewguide Respondent 5 og 6

Introduction

Who are you?

- Tell us briefly about yourself.
- How long have you worked in the field of internal audit?
- What is your position now?

Internal Audit

- In Norway how much financial audit does the internal audit functions provide relative to how much operational audit it provides? Can you answer in approximate percentage?
 - Today
 - 5 years ago
 - 10 years ago
 - 15 years ago
- What is the advantage of performing operational audits?
- What is the advantage of performing financial audits?
- Which focus will provide the best audit? What should be the top priorities in the audit plan?
 - Accounting/financial statements
 - Fraud risk management
 - Compliance
 - Enterprise Risk Management
- Does the Norwegian internal audit use these focus areas in their audit?
- What will the future of the internal audit profession look like?
- Does IIA standards provide an audit processes at the same level as ISA standards, or does auditing according to ISA provide a higher audit quality?