

5/17/2021

Offshoring i revisionen

Et speciale med fokus på optimering af
offshorings-strategien i revisionen.

Information:

Vejleder

Birgitte Rousing Svenningsen

Antal anslag: 224.266

Antal anslag I alt: 226.924

Antal sider: 110

Abstract

This paper explores offshoring in auditing services with a focus on how audit firms make use of offshoring. The study is derived from qualitative studies and is based on Grounded Theory. The American literature and the Danish empirical data have several deviations in relation to the challenges experienced in auditing, so this study was prepared with an exploratory research design. The theory describes the critical attitudes of local auditors towards foreign auditors. In contrast, the empirical data describes the positive effects that foreign auditors have contributed over the years. Offshoring helps provide low audit fees as well as time savings for local audit firms. However, there are several challenges in the form of low motivation and audit quality among foreign auditors. According to the literature, these challenges stem from the negative, sceptical approach that local auditors have towards foreign ones. This finding was the motivation for this study, which set out to investigate how offshoring as a strategy can be optimised, with a focus on creating a stronger relationship between local and foreign auditors through personal relationships. At the same time, local auditors must involve the foreign auditors more in the planning phase of auditing in order to optimise the understanding of their clients. This will result in a better knowledge of sharing customer information as well as a better understanding of the standardised forms that need to be used.

Contents

1. Introduktion	5
1.1 Problemfelt	6
1.2 Problemformulering	8
1.3 Arbejdsspørgsmål	8
1.4 Begrebsafklaring	8
1.5 Aktørliste	10
1.6 Revisionshuses offshorings-enheder	11
1.7 Afgrænsning	12
1.7.1 Regnskabsanalyse	12
1.7.2 Litteraturmæssig afgrænsning	12
1.7.3 Lovgivende rammer	12
1.7.4 Det geografiske aspekt	13
1.7.5 Afgrænsning af revisionshuse	13
1.7.6 Det kulturelle aspekt	13
1.8 Projektdesign	14
1.8.1 Metode	14
1.8.2 Teori	14
1.8.3 Analysen	15
1.8.4 Diskussion, konklusion og perspektivering	15
2. Videnskabsteori	17
2.1 Ontologi	17
2.2 Epistemologien	18
2.3 Valg af ny forskningstilgang	19
2.4 Kritisk realisme i projektet	20
3. Metode	21
3.1 Undersøgelsesdesign	21
3.1.1 Induktive tilgang	21
3.1.2 Deduktive tilgang	21
3.1.3 Abduktive tilgang	22
3.2 Grounded Theory	22
3.2.1 Integrering af kategorier	23
3.2.2 Kodning af kategorier	24
3.3 Empiri	24
3.3.1 Adgang til empiri	24

3.3.2 Interviewform	26
3.3.3 Kritisk tilgang til interviewene	27
3.4 Kritisk tilgang til litteraturen	28
3.4.1 Dokumentanalyse	28
3.5 Transskription	29
4. Teori	30
4.1 Offshoring i revisions litteratur	30
4.1.1 Pilotprogram	31
4.1.2 Revisors kompetencer	31
4.1.3 Arbejdsfordeling mellem onshore- og offshore-revisionsenhederne	32
4.1.4 Opgavetyper	32
4.1.5 Gå på kompromis med kvaliteten?	33
4.1.6 Udfordringer i datasikkerhed samt revisors rolle	33
4.2 Downeys tilgang til offshoring	34
4.2.1 Kultur på tværs af kontinenter	34
4.2.2 Problematikker som onshoreteamet møder med offshoreteamet	34
4.2.3 Statusforskelle mellem revisorer	35
4.3 Downeys forskning	36
4.3.1 Fordeling af arbejdsopgaver samt konsekvenserne	36
Sammenfatning	38
4.4 Lovgivningsrammen	39
4.4.1 Dansk lovgivning	39
4.4.2 International lovgivning	39
Sammenfatning	43
5. Resultater fra Grounded Theory	44
5.1 Kategorier	44
5.1.1 Uddannelse	44
5.1.2 Geografisk lokation	44
5.1.3 Kvalitetssikring	45
5.1.4 Kommunikation	46
5.2 Analysemodellen	46
5.2.1 Fundering af modellen	47
5.2.2 Formål	47
5.2.3 Design	47
6. Analysen	49

6.1 Uddannelse	49
Delkonklusion.....	55
6.2 Geografisk lokation.....	55
Delkonklusion.....	60
6.3 Kvalitetssikring	61
Delkonklusion.....	68
6.4 Kommunikation.....	69
Delkonklusion.....	79
6.5 Outsourcing i andre brancher	80
6.5.1 Undersøgelse 2014	80
6.5.2 Undersøgelse 2016	82
6.5.3 Undersøgelse 2018	85
6.5.4 Undersøgelse 2020	89
Delkonklusion.....	95
7. Diskussion	95
7.1 Uddannelse	96
7.2 Geografisk lokation.....	98
7.3 Kvalitetssikring	100
7.4 Kommunikation.....	103
8. Konklusion	107
9. Perspektivering.....	108
Litteraturliste	109
Standarder og lovgivninger	110
Bilagsliste:.....	110
Interviews	110

1. Introduktion

Den internationale forretning har gennem årene taget en ny form på grund af øget global aktivitet. Erhvervslivet har været vidne til en fænomenal integration af forskellige virksomheder, der danner et globalt netværk, som spredes over økonomiske samt geografiske grænser på grund af handelsliberalisering fra mange tredjelande. Revisionshuse søger fortsat strategiske muligheder på de udenlandske markeder, der gør det muligt at drage fordel af forskellige faktorer som placering, tid, ressourcer samt styrket samarbejde mellem revisionshuse fra samme revisionsnetværk på globalt plan. I en tid præget af høj konkurrence og en accelereret teknologisk udvikling har teknologi i kombination med globalisering muliggjort adskillige strategier, revisionshuse kan gøre brug af. Dette har været med til at gøre verden mindre igennem diverse teknologiske værktøjer og forøge produktiviteten, som derved har skabt en reduktion af omkostningerne.

Offshoring er primært en geografisk aktivitet, der er blevet benyttet, fordi vestens varer eller serviceydelser er dyrere, i og med at det personale, der producerer varerne og udfører serviceydelserne, også er dyrere. I udviklingslandene samt i industrilandene i Asien har revisionshuse gjort brug af billig arbejdskraft, hvilket har resulteret i markant reducerede administrations- og personaleomkostninger. Men hvad har dette betydet for revisionen? Store revisionshuse har benyttet sig af denne fordel ved at offshore revisionsarbejde til udlandet gennem en effektivisering samt standardisering af de arbejdsopgaver, der kræves udført. Den geografiske spredning har i vid udstrækning været med til at skabe en 24-timers workforce, hvor revisionshuse på tværs af landegrænserne sender standardiserede arbejdsopgaver.

Amerikanske forskere hævder, at omtrent 10-20 % af hele revisionen af Big Four i USA blev betjent af udenlandske revisorer i Indien i 2011 (Downey, 2018). Hvis det udføres korrekt, kan offshoring være en nøglestrategi for revisionshuse til at forblive konkurrencedygtige og styrke deres position på markedet. Når offshoring af revisionshandlinger er tilstrækkeligt udført, resulterer dette i en effektiv overgang og frigør værdien af en offshored arbejdsopgave. Dette er grundlaget for et arbejdsforhold, der kan eksistere fremover i mange år.

Adskillige eksperter har delte opfattelser til dette fænomen. Det diskuteres, hvorvidt fordelene ved færre omkostninger er med til at sikre den høje revisionskvalitet ved at offshore til bl.a. Indien. Yderligere argumenteres der for, at den manglende interaktion med kunden vil

vanskeliggøre pålideligheden, mens fortalerne argumenterer for, at det for rutinemæssige revisionsopgaver ikke vil have den store konsekvens at blive betjent af udenlandske revisorer (Orlik, 2011).

1.1 Problemfelt

Efterhånden som revisionsfeltet bliver mere diversificeret, søger konkurrerende revisionsfirmaer at forberede revisionskvaliteten samt opretholde kunderelationer. Underskrivende revisorer skal overholde standarder, der skal sikre, at den udarbejdede årsrapport er retvisende, samt at den ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Den øgede konkurrence mellem Big Four-husene har også trykket revisionshonorarerne i bund. Honorarerne falder, og konkurrencen om at få nye kunder samt fastholde eksisterende kunder forøges fortsat. Prisdumping for at få flere kunder har gjort alle revisionshusene til tabere, da man underbyder hinanden, og dermed vil honoraret fortsat blive mindre (Langer, 2014). Dette har resulteret i implementering af nye strategier for revisionshusene for at styrke konkurrenceevnen og forblive konkurrencedygtig. På baggrund af dette har man bl.a. valgt at offshore revisionshandlinger til udlandet, hvor samme revisionshandlinger kan udføres billigere, end man ville kunne gøre det indenlandsk.

På baggrund af introduktionen samt ovenstående tekst er motivationen for projektet at undersøge offshoring af revisionshandlinger som helhed. Offshoring-fænomenet har skabt en undren hos projektgruppen, hvorfor vi ønsker at undersøge nærmere, af hvilke årsager man vælger at sende revisionen til udlandet. I projektgruppen har vi tidligere stiftet bekendtskab med nystartede revisorer, som i perioder ikke har modtaget arbejde grundet offshoring. Dette var med til at styrke motivationen for at undersøge dette fænomen nærmere, da strategien ikke har opnået sit fulde potentiale endnu. Hvilke konsekvenser kan det få for nutidens og nyuddannede revisorer og er der en risiko for, at det kan svække nyuddannede revisorers praksiserfaring i begyndelsen af deres karriere? Endvidere som lovgivningen fortsat bliver udviklet i en accelererende verden, ønsker vi samtidig at undersøge, hvilke krav der stilles til udenlandske revisorer, der betjener danske revisionskunder. Og i forlængelse af dette, hvorvidt motivationen hviler på kvalitetssikring af det udførte arbejde, og er det af høj kvalitet?

Motivationen for at skabe dette projekt stammer bl.a. fra problemformuleringens nutidige relevans for revisionen. Der har skabt stor opmærksomhed, at revisionshuse gør brug af denne strategi, hvorfor det findes relevant at undersøge de underliggende mekanismer, der forårsager til at benytte offshoring (Downey, 2018). Revisionen som profession er under hastig udvikling, i og med at arbejdsopgaverne bliver mere komplekse og teknologiske værktøjer sættes mere i fokus. For at fastholde konkurrenceevnen på markedet er det nødvendigt for revisionshusene at gøre brug af disse værktøjer. I dette projekt ønskes der ikke at argumentere for, at offshoring er negativt, men udelukkende at undersøge dette fænomen, og hvilke mulige positive samt negative konsekvenser det måtte have.

Projektgruppen har tidligt i opstartsfasen af kandidatafhandlingen foretaget flere undersøgelser af dette begreb og har ikke fundet tidligere afhandlinger, som har beskæftiget sig med dette fænomen. Dette har samtidig været med til at styrke motivationen for at udarbejde et nyt projekt med det formål, at andre revisorer samt regnskabslæsere i samfundet kan stifte bekendtskab med fænomenet.

Derudover viser forskningen i dette felt, at der er en begrænset mængde litteratur med fokus på offshoring i revisionen, hvorfor valget af emnet identificeres som værende nyt og ikke særlig berørt i dansk litteratur. Offshoring har i sin helhed eksisteret i mange år, dog er benyttelsen af det i revisionen et relativt nyt fænomen. På baggrund af dette projekt kan nystartede såvel som eksisterende revisionsvirksomheder skabe en indlæring omkring dette fænomen, og hvad det indebærer.

På baggrund af denne forståelse præsenteres den udarbejdede problemformulering i næste afsnit.

1.2 Problemformulering

I hvilket omfang offshorer/outsourcer revisionshusene revisionshandlinger til udenlandsk arbejdskraft, herunder hvorvidt der er lovgivningsmæssige begrænsninger og hvilke positive og negative effekter offshoring/outsourcing kan have?

1.3 Arbejdsspørgsmål

- Hvilke krav stilles der til revisors professionelle kompetencer og kvalitetssikring i revisionsprocessen ift. outsourcing og offshoring?
- Hvilke problematikker møder revisionshusene i forbindelse hermed?
- Hvilke brancher er med til at benytte outsourcing, og hvilke effekter kan det have?
- Hvilke strategiske løsninger kan udarbejdes for at løse de udfordringer, der opleves, og hvorledes er dette med til at optimere offshoring-strategien for revisionshusene?

1.4 Begrebsafklaring

Dette afsnit har til formål at definere begreber i dette projekt, der findes relevante for forståelsen. På baggrund af litteraturen har det vist sig, at outsourcing som begreb kan have samme definition som offshoring, hvorfor det findes relevant at definere de forskellige begreber.

Projektgruppen

Forfatterskabet bag dette projekt vil blive omtalt som “projektgruppen” under diverse afsnits i projektet.

Outsourcing

Dette begreb er det overordnede udtryk i tilfælde, der indebærer at videreføre de operationelle aktiviteter til andre virksomheder uden at specificere en destination. Målet med at outsource er at forkorte forsyningskæden, hvor der opnås en reduktion i tjenesten internt i virksomheden. På den måde vil virksomheden spare på omkostningerne, og de vil kunne fokusere på andre aktiviteter, som virksomheden ellers arbejder med. Det vil med andre ord sige, at man flytter aktiviteterne til en anden virksomhed, der så skal udføre dem.

Offshoring

Offshoring defineres i projektet ved, at revisionshuse sender aktiviteter til udlandet under samme revisionsnetværk.

Men man kan opdele det yderligere i henholdsvis 'Nearshoring' og 'Farshoring'. Nearshoring vil være lande, man deler grænser med eller er relativt tæt på. For eksempel vil Danmark nearshore til Norge, Sverige eller Tyskland. Farshoring vil man anse for lande, der er langt væk fra en selv, fx lande i Asien eller Amerika. I denne afhandling vil vi blot anvende den samlede betegnelse offshoring, hvorved forstås, at aktiviteterne/handlingerne er blevet sendt til udlandet.

Onshore

Dette begreb er det modsatte af offshoring, hvor aktiviteterne forbliver indenfor landets grænser, men sendes til en anden virksomhed, hvor omkostningerne for det udførte arbejde er lavere, men i denne afhandling vil projektgruppen med begrebet onshore referere til, at handlingerne vil blive varetaget af virksomhedens egne medarbejdere.

På den måde videregives revisionshandlingerne til udlandet ved at offshore, eller opgaverne beholdes ved at udføre dem in-house (onshore).

Udenlandske revisorer

I litteraturen er der en tendens til at identificere de udenlandske revisorer, som betjener danske kunder som offshore-revisorer. Under projektet vil det identificeres som udenlandske revisorer.

Indenlandske revisorer

Indenlandske revisorer defineres i projektet som værende de revisorer her i landet, der offshorer revisionshandling til udlandet (medarbejderne in-house).

High significant task (HST)

Dette udtryk benyttes i teoriafsnittet om revisionsopgaver med høj kompleksitet og vigtighed.

Low significant task (LST)

Dette udtryk er modsat af HST og defineres som værende revisionsopgaver med lav kompleksitet og faglighed. Typisk er det opgaver inden for denne definitionsramme, der bliver offshored til udlandet.

1.5 Aktørliste

Første interviewperson: **Erik Lindhart**

Senior Manager og Nordisk ansvarlig for Ernst & Youngs Globale Servicehold.

Erik Lindhart har over 15 års erfaring indenfor revision. I øjeblikket er han ansvarlig for offshoring i Ernst & Young, og det har han været de seneste seks år. Erik Lindhart befinder sig i København, hvor han er ansvarlig for EY Norden, som offshorer deres arbejdshandlinger til offshore-centeret GDS i Indien.

Anden interviewperson: **Jakob Slotsvang**

Senior i Revision og er Teamleder for Danish RADC i Bukarest i Deloitte.

Jakob Slotsvang har en revisionsbaggrund på cirka syv år. Han har det seneste års tid været i Rumænien, hvor han fungerer som teamleder for offshore-centeret, som er med til at hjælpe Deloitte Danmark med deres revisionshandlinger. Deloitte Danmark har benyttet sig af offshoring af revisionshandlinger i et par år. Jakob Slotsvang skal de næste 4-5 år hjælpe offshore-teamet med at kunne stå på egne ben, indtil man finder en afløser fra Rumænien, der skal overtage Jakob Slotsvangs rolle.

Tredje interviewperson: **Martin Alsbæk**

Statsautoriseret revisor og partner i Ernst & Young i Mid Market.

Martin Alsbæk blev kontaktet, da han vurderes at have den fornødne viden om offshoring af revisionshandlinger, som Ernst & Young benytter sig af. Martin Alsbæk har arbejdet i Ernst & Young i mere end 30 år, herunder 10 år som HR-ansvarlig. Ernst & Young har anvendt offshoring af revisionshandlinger i cirka 10 år.

Fjerde interviewperson: **Thomas Krath Jørgensen**

Statsautoriseret revisor samt faglig chef for rapportering og udvikling hos FSR – danske revisorer.

Thomas Jørgensen blev kontaktet, da han besad en fornøden viden omkring offshoring i praksis. Thomas Jørgensen har tidligere i sin karriere været en del af Ernst & Young og forklarede, hvordan de gjorde brug af offshoring til eksempelvis Indien. Her vil der specielt være fokus på hans tanker omkring det kulturelle aspekt på tværs af landegrænserne, når revisionshuse gøre brug af offshoring. Dette vil uddybes nærmere i perspektiveringen.

1.6 Revisionshuses offshorings-enheder

Dette afsnit skal give et overblik over, hvilke revisionshuse der benytter de forskellige offshore-enheder.

Ernst & Young Danmark benytter sig af Global Delivery Service (GDS) i Indien. GDS er en selvstændig offshore-enhed, som resten af Ernst & Young-netværket benytter sig af, når der udsendes revisionshandlinger til et offshore-center. Dermed vil andre lande også benytte sig af GDS, da de er i samme netværk.

Deloitte Danmark benytter sig af Danish Regional Audit Delivery Center (RADC) i Rumænien. Denne enhed bliver benyttet af Deloitte Danmark, når revisionshandlinger bliver sendt til offshore-center. Dette gør sig ikke gældende for andre dele af Deloitte netværket. Deloitte US benytter sig af Deloitte USI (US India) i Indien, hvor denne offshore-enhed kun varetager Deloitte US-opgaver.

Som det er blevet forklaret under afsnittet om interviewpersoner, bliver GDS benyttet af projektets interviewpersoner Erik Lindhart samt Martin Alsbæk. RADC-enheden bliver benyttet af projektets interviewperson Jakob Slotsvang.

1.7 Afgrænsning

Dette afsnit har til formål at beskrive de til- og fravalg, der udgør fundamentet for projektets udfoldelse med fokus på at besvare problemformuleringen bedst muligt.

1.7.1 Regnskabsanalyse

Projektgruppen har ikke haft mulighed for at få indsigt i de involverede parter regnskaber for at kunne klargøre, om benyttelsen af offshoring i revisionsvirksomheder medfører en finansiell gevinst. Dermed vil denne kandidatafhandling ikke kunne påvise, hvor meget revisionshusene vil kunne reducere deres omkostninger ved at sende revisionshandlingerne til udlandet. Ved benyttelse af den kvalitative metode angav interviewpersonerne, at revisionshusene har opnået en økonomisk gevinst ved brug af offshoring. Projektgruppen har derfor ikke kvantitative kilder, der belyser, at offshoring af revisionshandling i de danske revisionshuse medfører en økonomisk gevinst.

1.7.2 Litteraturmæssig afgrænsning

I projektet benyttes der amerikansk forskningslitteratur med det formål at afdække offshoring-fænomenet tilstrækkeligt for at besvare problemformulering bedst muligt. Herunder rettes fokus mod de definitioner på offshoring samt de tilknyttede risici, der måtte være. I og med litteraturen omkring offshoring i revisionen er begrænset, har det været udfordrende at finde europæisk litteratur med det formål at undersøge, om der er afvigelser i litteraturen.

1.7.3 Lovgivende rammer

For at besvare problemformuleringen bedst muligt vil der samtidig blive inddraget lovgivninger med det formål at undersøge, hvilke relevante internationale revisionsstandards der gør sig gældende i forhold til dette fænomen. Herunder er projektgruppen blevet henvist til adskillige revisionsstandards fra de forskellige interviewpersoner med det formål at afdække arbejdsspørgsmålet omkring kvalitetssikring samt revisors ansvar. I projektet gøres der brug af International Standard on Accounting (ISA) sammen med International Standard of Quality Control (ISQC), der skal bidrage til en forståelse af, hvordan revisionshuse skal sikre en høj kvalitet af den udførte revision. I den amerikanske litteratur gøres der rede for Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), som er det amerikanske revisionstilsyn.

Der vil i projektet ikke blive fokuseret på det amerikanske revisionstilsyn, da det ikke vurderes at være relevant for besvarelsen af problemformuleringen.

Afslutningsvis vurderes det nødvendigt at inddrage de danske lovgivningsrammer omkring revisoretik samt uafhængighed. Dette bidrager med en forståelse af, hvad revisor skal være opmærksom på, når der udføres revisionsopgaver, samt de etiske forventninger, der relateres til revisors fremtræden.

1.7.4 Det geografiske aspekt

I projektet fokuseres der på danske respondenter fra Big Four-revisionshuse, der benytter offshoring af revisionshandling. Dermed vil projektgruppen undersøge respondenternes brug af offshoring, der befinder sig i udlandet og betjener danske kunder. Det geografiske aspekt bliver endvidere benyttet i Denise Downeys forskningsarbejde med fokus på, hvordan offshoring har ændret revisorers arbejdsdesign, hvilket bliver nærmere belyst i teoriafsnittet. Fokusset hviler på, hvordan revisorer på tværs af landegrænserne samarbejder om de forskellige revisionsopgaver, og hvilke positive samt negative konsekvenser, dette indebærer. I projektet skal det geografiske aspekt anskues som anvendelsen af udenlandsk arbejdskraft med fokus på, hvordan danske revisionshuse gør brug af dette. For at opnå en høj gennemsigtighed samt reliabilitet af den viden, der produceres af respondenterne, har projektgruppen udelukkende valgt at fokusere på interviewpersoner med ekspertviden og med offshoring som genstandsfelt. Dette vurderes værende en nødvendighed, da projektets problemstillinger bevæger sig ud af de danske grænser.

1.7.5 Afgrænsning af revisionshuse

Projektgruppen har til at starte med valgt at undersøge de større revisionshuse i forhold til benyttelse af dette fænomen i deres arbejdsgang. Dette resulterede i, at projektgruppen kontaktede Big Four-revisionsvirksomhederne, hvor to af de fire vendte tilbage for at deltage i projektet. PwC og KPMG vendte ikke tilbage, hvorimod Ernst & Young samt Deloitte tilkendegav deres interesse i at snakke med projektgruppen. Kontakten skete via mails, hvor der blev aftalt dato og tid til et onlinemøde grundet COVID-19-pandemien.

Derfor er dette projekt baseret på interviewpersoner, der har deres daglige gang i Deloitte og EY, hvorimod resten af Big Four-husene ikke medvirker.

1.7.6 Det kulturelle aspekt

Det kulturelle aspekt tager afsæt i den amerikanske litteratur og i det danske empiriske materiale. Der er foretaget adskillige analyser af litteraturen og empirien, hvor de udfordringer

i revisionsprocessen, der beskrives, er forårsaget af kulturelle problemstillinger. Dog er der i dette projekt vurderet, at et for stort fokus på det kulturelle aspekt, ville bevæge projektet væk fra et Cand.Merc.Aud. perspektiv. Dermed vil der i dette projekt ikke fokuseres markant på kulturen, men det nævnes blot, at der eksisterer kulturelle forskelle. Derfor vil kulturen blive uddybet i perspektiveringen som en yderligere forskning, der kan foretages.

1.8 Projektdesign

Under dette afsnit præsenteres projektdesignet der skal bidrage med et overblik over projektets struktur.

Projektet er opdelt i fem faser hhv.:

- problematisering
- metode
- teori
- analyse
- diskussion, konklusion samt perspektivering.

Hver fase har et underliggende afsnit, der beskriver de refleksioner, der er dannet under projektets udformning, samt de valg der aktivt er foretaget for projektets udfoldelse.

1.8.1 Metode

Der vælges bevidst ikke at beskrive den problematiserende fase, da læseren frem til nu har opnået en forståelse for projektets problemstillinger og fokusområder. Under metodeafsnittet introduceres læseren til de metodiske valg, der skaber fundament for projektets udfoldelse. Herunder er der særligt fokus på kritisk realisme som videnskabsteoretisk retning samt Grounded Theory.

1.8.2 Teori

I teoriafsnittet benyttes den amerikanske litteratur fra Daugherty & Dickings samt Denise Downey, der fortæller om offshoring i revisionen i USA. D&D bidrager med en fundamental forståelse af offshoring i revisionen, hvorimod Downey dykker ned på mikroniveau og undersøger, hvorledes offshoring har været med til at ændre revisors arbejde på et medarbejderplan.

1.8.3 Analysen

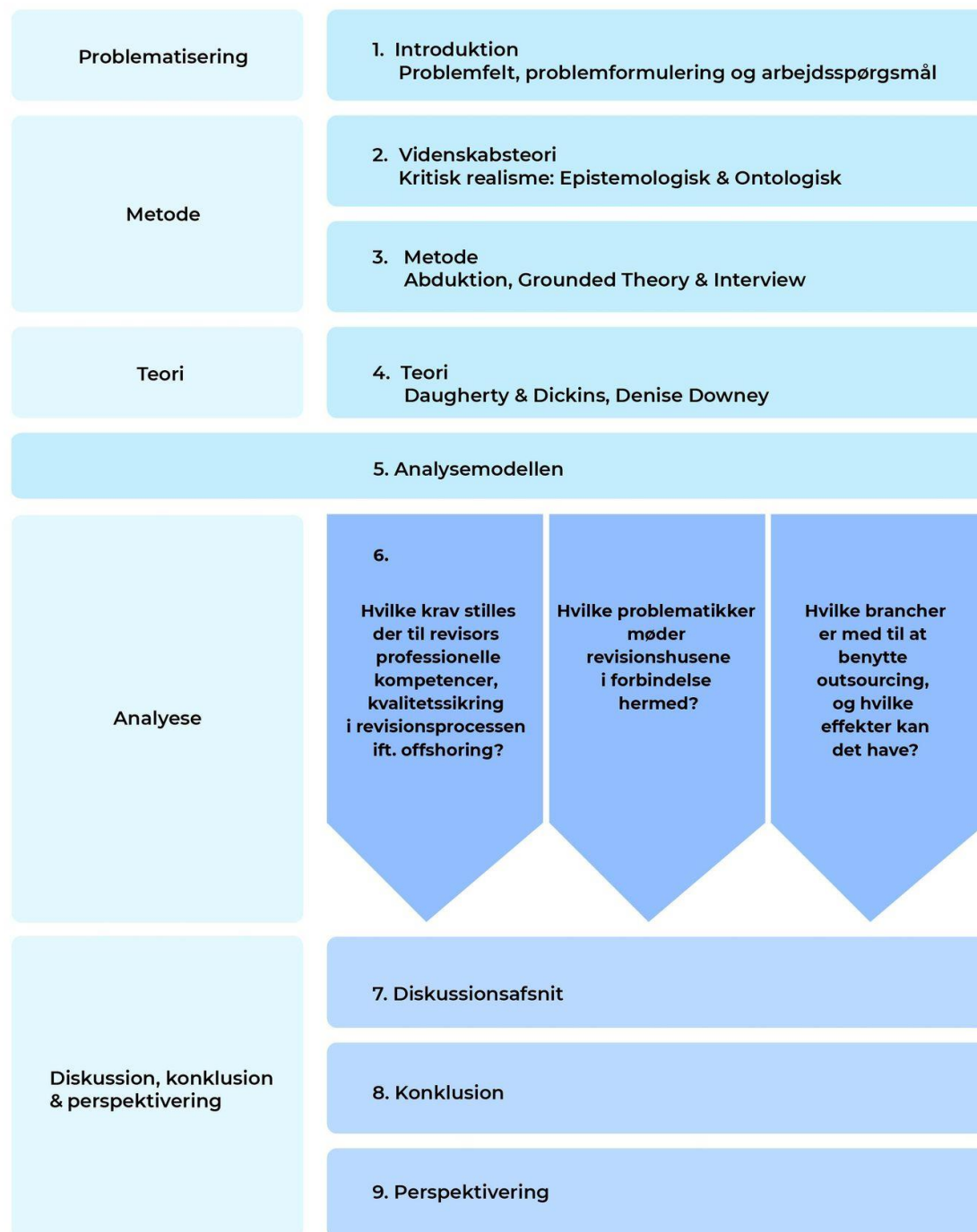
Analysemodellen som præsenteres i afsnit 5, hænger sammen med analyseafsnittet, hvorfor modellen ikke har sin egen fase i projektet. Analysemodellen er udarbejdet af resultaterne fra Grounded Theory, og har til formål at danne struktur i analyseafsnittet.

På baggrund af de resultater der er opnået i dette projekt, har analysemodellen til formål at vise de vigtigste faktorer, der gør sig gældende når revisionen offshores til udlandet.

1.8.4 Diskussion, konklusion og perspektivering

Under diskussionsafsnittet diskuteres der, hvorledes offshoring som strategi kan optimeres. Herunder tages der udgangspunkt i de nøgleelementer, der er opnået i analyseafsnittet for at vise, hvorledes strategien kan optimeres. Ved at arbejde ud fra en kritisk realistisk retning, betyder det at dette speciale giver et bud på, hvorledes strategien kan optimeres. Ud fra de pågældende metodiske valg der er foretaget, har projektgruppen opnået resultater, der ville afvige hvis man havde foretaget andre metodiske valg.

Under den sidste fase afsluttes projektet ved at give mulige bud på, hvorledes projektet kan forskes videre i perspektivering. Herunder nævnes adskillige emner, der kan undersøges videre særligt det kulturelle aspekt i offshoring. Samtidig hvorvidt det kan betale sig at offshore basale revisionsopgaver til udlandet, når disse opgaver bliver automatiseret i fremtiden.



Figur 1 viser projektdesignet for afhandlingen anført i en numerisk struktur.

2. Videnskabsteori

Formålet med dette afsnit er i et bredt omfang at give en forståelse for projektets udfoldelse samt opbygning med fokus på den videnskabsteoretiske retning. I dette projekt gøres der brug af den kritiske realismes tilgang grundet den koalition, der skabes mellem den ontologiske realisme samt den epistemologiske relativisme i forbindelse med en vurdering belyst af rationalitet.

2.1 Ontologi

Kritisk realisme bygger på forestillingen om, at der eksisterer en virkelighed uafhængigt af vores forestillinger om den. Kritiske realister argumenterer for, at der findes en virkelighed derude, der samtidig kan observeres, men vil resultere i en værdiladet observation. Dette resulterer i, at det ikke vil præsentere verden, som den er, men derimod skal observationen problematiseres for at undersøge, om validiteten af observationen er korrekt, og dermed om man har opnået en objektiv sandhed (Buch-Hansen & Nielsen, 2012). I forlængelse af dette argumenterer Buch-Hansen og Nielsen for, at mennesket altid handler i en historisk kontekst, og på baggrund af dette vil fortolkningerne være med til at farve den præsenterede information, som bliver observeret. På baggrund af dette mener kritisk realisme som videnskabsteoretisk retning, at der eksisterer en virkelighed derude, som kan observeres, men det kræves, at observatøren tilgodeser de strukturer samt mekanismer, der påvirker det, der observeres. Med dette menes, at forskeren så vidt som muligt forsøger at finde årsager og sammenhænge omkring det, der observeres, for bedst muligt at forklare det fænomen, der iagttages af forskeren. Årsagsforklaring på dette er, at man i positivismen som en naturvidenskabelig videnskabsteoretisk retning ikke tager forbehold for den menneskelige faktor, som den udspiller sig. Dette vil en kritisk realist gøre op med, da samfundsvidenskab ikke kan behandles uden den menneskelige faktor. Der findes en masse faktorer, som påvirker forståelsen af det, der iagttages af forskeren, hvilket medfører, at forskeren aldrig kan forudse det, der vil udspille sig. I kritisk realisme kaldes dette for multikausaliteten. Med dette menes, at der eksisterer adskillige faktorer, som påvirker et fænomen, og fænomenet kan på dette grundlag ikke generaliseres. Kritisk realisme adskiller sig afgørende fra empirisk realisme, herunder positivismen, ved at insistere på, at virkeligheden er dyb. En positivist vil så vidt muligt behandle et forsøg (herunder samfundet) som et lukket apparat, hvor man ønsker at isolere den forklaringskraft, der udspilles. Kritiske realister anfægter denne hypotese og anser den for at være fejlagtig, da man anser samfundet som et åbent apparat. Herunder udspilles der adskillige

faktorer, som gør det umuligt for forskeren at finde en endegyldig kausalitet på det observerede. Her skal det forstås, at der kan eksistere en indflydelse på sammenhængen, og her vil en kritisk realist fokusere på forklaringen af det observerede samt de bagvedliggende mekanismer.

Med andre ord vil kritiske realister argumentere for, at objekter på et hvilket som helst givet tidspunkt eksisterer uafhængigt af menneskers viden om dem. I forlængelse fastholdes det også, at objekterne ikke ændrer sig i takt med, at videnskabens forståelse af dem, ændrer sig. For at fremme forståelsen bedst muligt har man i et tidligere århundrede ændret en opfattelse af, at jorden var flad, til opfattelsen af, at den er rund. Dette har ikke været ledsaget af en forandring af selve jordens form, men af forklaringskraften samt de bagvedliggende mekanismer og strukturer, som mennesket har indlært (Buch-Hansen & Nielsen, 2012). Denne forståelse af kritisk realisme leder til ontologien, hvor det kommer til udtryk, at virkeligheden indeholder tre domæner: Det *empiriske* domæne består af de erfaringer og observationer, der skabes. Det *faktiske* domæne består af alle de fænomener, der eksisterer, samt alle de begivenheder, som finder sted, uanset om de bliver erfaret eller ej. Disse to domæner svarer tilsammen til empiriske realisters flade verdensbillede, dvs. til en virkelighedsforståelse, der reducerer virkeligheden til det observerbare. Med andre ord besidder det empiriske domæne de erfaringer og observationer, som forskeren bliver præsenteret for. I det faktiske domæne vil forskeren forsøge at grave dybere ned i forståelsen af det observerede fænomen gennem analyser for dermed at opnå et bedre kendskab til det empiriske domæne. Til sidst argumenteres der for det *dybe* domæne, som indebærer den reelle verden, som den er uafhængigt af forskerens kendskab til den. For kritiske realister bør især det dybe domæne være genstandsfelt for videnskabens opmærksomhed vha. af teorier og analyser. I kritisk realisme mener man, at man aldrig kan komme frem til en endegyldig sandhed, men man forsøger at give det bedste bud vha. fornødne teorier, metodiske valg samt analyser. Årsagsforklaring på dette er multikausaliteten ved, at der eksisterer adskillige faktorer, og uanset om forskeren har stiftet bekendtskab med det, så vil multikausaliteten påvirke forskerens opnåelse af at komme frem til en endegyldig sandhed.

2.2 Epistemologien

En kritisk realist vil argumentere for epistemologien som værende en verden, der er fejlbarlig samt teoriladet. Ontologien har direkte implikationer for synet på viden og videnskab i epistemologien. Hvis virkeligheden består af åbne systemer, i hvilke et stort antal strukturer og

mekanismer spiller sammen på yderst komplekse måder, så bliver det umuligt at forudsige fremtiden præcist. Dette leder videre til, at det ikke er muligt at få direkte adgang til viden omkring, hvordan den reelle verden er. Ydermere tvinger det forskeren at stille sig kritisk mod den eksisterende viden, der er tilgængelig, i og med at denne viden også kan være fejlbarlig. Kritiske realister betragter videnskabelig viden som et socialt produkt. Produktionen af ny viden bygger dynamisk videre på og omdanner allerede frembragt viden, og på dette grundlag må videnskab således forstås som en vedvarende social aktivitet (Buch-Hansen & Nielsen, 2012). Samtidig er viden en historisk betinget og genuint menneskelig aktivitet, der foregår i sociale sammenhænge, og den videnskabelige proces indgår i komplekse relationer med andre aktiviteter og sammenhænge i den sociale verden. Det forhold, at nye teorier og forklaringer over tid erstatter de teorier og forklaringer, som hidtil blev betragtet som korrekte, er et udtryk for, at viden er fejlbar og historisk betinget (Buch-Hansen & Nielsen, 2012). Dette leder yderligere til, at forskeren skal besidde en skeptisk tilgang til den indsamlede empiri for at opnå gennemsigtighed. På baggrund af, at der ikke eksisterer en endegyldig sandhed, er det endvidere vigtigt for forskeren at stille sig kritisk samt forholde sig reflekterende til den viden, der observeres i litteraturen igennem hele processen. Da teorier kan være fejlbarlige, er det nødvendigt, at projektgruppen justerer undersøgelsesdesignet efter litteraturen. Kritiske realister argumenterer for, at det blot er forståelsen af verden, men ikke verden i sig selv, der ændrer sig, da verden altid har været den samme. Med andre ord skal teorier ikke accepteres som sande og skal ligeledes forkastes. Her kan det empiriske felt ændre på den allerede eksisterende teori, hvorfor der arbejdes med en ideografisk tilgang i denne videnskabsteoretiske retning. Den ideografiske tilgang har til hensigt at forstå enkeltfænomener, hvor teori anvendes til at forstå fænomenet, men der udvikles ikke en generel teori om fænomenet. Dette sker i en kombination af teori samt den indsamlede empiri med aktører, der er indblandet i fænomenet.

2.3 Valg af ny forskningstilgang

I projektets opstartsfase blev der gjort brug af en ideografisk forskningstilgang, da formålet var at undersøge offshoring i revisionen gennem teorier og forstå fænomenet som helhed. Eftersom der blev opbygget en bredere viden inden for feltet, blev projektets formål ændret. Herunder var fokus særligt på de udfordringer, der bliver beskrevet i litteraturen, og hvorledes der kan produceres kvalificerede løsninger. Dermed gøres der brug af en eksplorativ forskningstilgang.

Denne forskningstilgang tillader projektet at udvikle teorier samt ideer til nye løsninger på de udfordringer, der opleves i revisionen, når der offshores til udlandet.

Dette leder videre til, hvordan kritiske realister anser produktionen af videnskab. Det foregår gennem en social sammenhæng blandt aktører inden for fænomenet. Her er det særdeles vigtigt for forskeren at bevare den kritiske tilgang til den viden, forskeren bliver introduceret til, for dermed at producere ny viden. Ved at samfundet er afhængigt af sociale strukturer, skal fortolkningen af samfundet gennearbejdes. Der skabes en dualisme mellem individ og samfund, da individer er med til at skabe samfundet, og omvendt bliver individer ændret af samfundet. Dermed er det vigtigt for videnskaben at undersøge de bagvedliggende mekanismer samt strukturer, som er med til at danne disse fænomener, der opstår (Buch-Hansen & Nielsen, 2012). Dette leder videre til brugen af kritisk realisme i projektet, samt hvordan denne tilgang bidrager til viden, og hvilken relevans det indebærer.

2.4 Kritisk realisme i projektet

Ud fra en kritisk realistisk tilgang ønskes det at undersøge de bagvedliggende mekanismer inden for offshoring i revisionsverdenen. Tilgangen skal hjælpe projektgruppen med at forstå offshoring som helhed ud fra adskillige teorier samt empiriske undersøgelser.

Da teorier i kritisk realisme ikke accepteres som værende sande, forsøges der at indsamle en bred mængde empiri fra forskellige eksperter, der befinder sig inden for feltet offshoring. I projektet er der eksempler, der berører de tre forskellige domæner i kritisk realisme. Under det empiriske domæne er der indsamlet kvalitativ empiri fra eksperter i feltet. Her får projektgruppen en fornøden viden omkring offshoring i praksis fra revisorer, der arbejder med det til daglig. Dog stiller projektgruppen sig kritisk til det observerede, da aktørerne kan være farvet af den oplevelse, de fortæller om.

Ved at have samlet empiri og forståelse under det empiriske domæne, vil der i analyseafsnittet blive dykket ned i det faktiske domæne. Ved brug af teorier samt empiri skabes der en forståelse af offshoring-fænomenet i revisionen. Dette er med til at bidrage til en bredere forståelse af de bagvedliggende strukturer og mekanismer, som er tilknyttet det undersøgte fænomen. Som tidligere beskrevet i projektet er det ikke muligt at opnå en tilnærmelse i det dybe domæne pga. multikausaliteten.

Dette leder videre til projektets formål ved brug af kritisk realisme, hvor der ønskes at give det bedste bud på besvarelsen af problemformulering ud fra de teoretiske samt metodiske valg, der

er foretaget. I projektet forsøges ikke at skabe en endegyldig konklusion på problemformuleringen, men snarere det bedste bud. Brugen af kritisk realisme gør det muligt for projektgruppen at undersøge et fænomen, der findes uforståeligt for projektgruppen, og dermed skabe en bredere forståelse, hvorfor relevansen vurderes at være høj. Dette leder videre til det næste afsnit i projektet med fokus på de metodiske valg.

3. Metode

I dette afsnit gøres der rede for de metodiske værktøjer, der har været i spil for at bane vej for projektets udførelse. Her er formålet principielt at beskrive de metodikker, der er blevet benyttet for bedst muligt at besvare problemformuleringen samt afdække offshoring-fænomenet.

3.1 Undersøgelsesdesign

I dette projekt arbejdes der igennem den abduktive tilgang, og der vil yderligere blive redegjort for, hvilken betydning det har for projektets udfoldelse. For at skabe den optimale forståelse af, hvad en abduktiv tilgang indebærer, findes det relevant at beskrive de resterende arbejdsformer, der kan anvendes i et projekt.

3.1.1 Induktive tilgang

Det induktive studie anvendes med udgangspunkt i empirien. Her rettes fokus på at finde mønstre samt sammenhænge i data med det formål at udlede hypoteser, der efterfølgende igennem en masse stadier bliver til teorier. Det primære formål indebærer undersøgelser af fænomener med fokus på enkelte tilfælde, hvilke derefter skal repræsentere det undersøgte fænomen på et mere generelt plan (Olsen, 2015). Hvis dette blev benyttet i projektet, ville fokus være på at producere en masse mængder af data omkring offshoring i revisionen ud fra nogle konkrete hypoteser.

3.1.2 Deduktive tilgang

Den deduktive tilgang tager afsæt i eksisterende teori, hvorefter der opstilles test af hypoteser, for at undersøge om den pågældende teori er sand. Formålet med denne arbejdsform er at be- eller afkræfte en given hypotese ud fra den teori, man ønsker at teste. Dette medfører en mulig revurdering af det teoretiske standpunkt (Olsen, 2015). Hvis der blev anvendt en deduktiv tilgang i projektet, rettes fokus mod allerede eksisterende offshoring-teori i belysning af revisionen.

3.1.3 Abduktive tilgang

Ved at benytte den abduktive tilgang er fokus rettet mod forskerens undren samt overraskelse ved en observation, hvor forskerens viden ikke stemmer overens med det, der observeres. Formålet er at forstå aktørernes sociale liv, og dermed forsøger forskeren at forstå det observerede ved hjælp af teori, som er med til at åbne op for nye overraskelser. Dog er fokus rettet mod den kontekst, som var med til at udløse forskerens undren. I abduktionen bevæges der mellem empiri og teori, og dermed er der ikke en fast rækkefølge (Thualagant, 2016).

Som nævnt tidligere, gøres der i dette projekt brug af den abduktive tilgang med en vekselvirkning af empiri samt teori. Dette skal være med til at skabe den bedst mulige forståelse af offshoring-fænomenet. Særligt ønskes der at undersøge empiriens dybde samt teorien, og hvorvidt der er transparens.

Ved at vælge den abduktive tilgang i projektet, leder videre til næste afsnit omkring behandlingen af det empiriske materiale gennem Grounded Theory.

3.2 Grounded Theory

I projektet gøres der brug af Grounded Theory, som er en undersøgelsesmetode udviklet af Strauss & Glaser med fokus på at opbygge en forståelse af den kvalitative empiri ud fra kategoriseringer. Helt konkret har metoden til formål at udvikle teori, der er funderet på kvalitative data. Her udvikles teorien ved at foretage adskillige analysefaser ud fra dataindsamlingen. Grounded Theory benyttes ud fra en induktiv tilgang i forskningsprojekter, der har til formål at undersøge et fænomen.

Der er tidligere i projektet oplyst, at projektgruppen ikke benytter den induktive tilgang, men derimod den abduktive i form af en vekselvirkning mellem empiri og teori. I litteraturen beskrives det, at den abduktive tilgang benyttes ud fra en 'åbenbaring', der er oplevet undervejs i processen ved projektets udfoldelse (Thualagant, 2016).

I projektet vælges der fortsat at gøre brug af denne metodik, da den indeholder relevante elementer, der bidrager med en bred forståelse af offshoring i revisionen. Den bidrager med muligheden for at identificere begreber og udvikle en teoretisk forståelse, der rækker ud over det kendte og giver ny indsigt i en række fænomener (Strauss, 2015). Med det i mente giver det mulighed for at opbygge en bredere forståelse af samspillet med teori og empiri. Et eksempel på dette er, hvordan den amerikansk teori kritiserer de udenlandske revisorer i Indien, hvorimod respondenterne i Danmark i en vid udstrækning er imponeret over deres

kompetencer. Denne type 'åbenbaring' var med til at afgøre beslutningen om brugen af Grounded Theory for at komme tættere på de forskelle, der opleves fra de forskellige aktører, som benytter sig af offshoring. Grounded Theory har ikke til formål at teste eksisterende teori, men at udvikle en teori ud fra empirisk materiale (Kvale & Brinkmann, 2016).

Brugen af Grounded Theory giver mulighed for at undersøge empirien ved at danne abstrakte kategorier og dermed undersøge, hvad der ligger til grund for amerikanernes kritik af de udenlandske revisorer. Dette uddybes nærmere i analyseafsnittet gennem kategoriseringer, der er foretaget i projektet.

Som forklaret ovenfor benyttes denne metodik for at opbygge en bredere forståelse af de indsamlede kvalitative empiriske data, hvor man kategoriserer de forårsagende faktorer. Strauss argumenterer for to faser, nemlig den metodiske samt den analytiske fase. Under den metodiske fase identificerer man kategorier i den kvalitative empiri ved at undersøge gentagende forårsagende faktorer, som udspiller sig i det undersøgte fænomen. I analysefasen analyserer man de pågældende faktorer, og derefter udformes teorien. Dette leder videre til næste underafsnit omkring definitionen af kategorier samt deres formål.

3.2.1 Integrering af kategorier

Kategorierne beskrives som værende forskningens hovedtema. Kategorierne opstår ved at samle forekomster af data, hvor den endelig kategori beskriver det abstrakte. Med andre ord, undersøger forskeren forskellige data i den kvalitative empiri og udleder herefter en fælles kategori. Ud fra de forskellige interviewpersoners udtalelser omkring offshoring vil kategorierne skabes fra et lavt abstraktionsniveau som et deskriptiv data. Som et eksempel på dette har flere af respondenterne samt teorien beskrevet, at engelsk sprogkundskab har været udfordrende for de udenlandske revisorer. Sprogkunderskaber identificeres som værende et lavt abstraktionsniveau, hvorimod den endegyldige kategori identificeres som kommunikation.

Det lave abstraktionsniveau vil typisk forekomme i starten af bearbejdningsprocessen af empirien med det formål at opnå en høj forståelse ved at identificere kategorier, som er standpunktet for forskningen. Eftersom forståelsen af empirien akkumuleres, dannes der højere abstraktionsniveauer, som er mere fortolkende, med det formål, at de indebærer en mere analytisk tilgang (Strauss, 2015). Dette leder videre til næste underafsnit om, hvordan man kategoriserer forårsagende faktorer gennem kodning.

3.2.2 Kodning af kategorier

Det overordnede mål ved dataanalyse er at evaluere de indsamlede data ved at anvende forskellige kodninger i processen. Kodning er en proces med konceptuel abstraktion ved at tildele generelle begreber (koder) til forekomster i dataene. Kodningen benyttes allerede i startfasen ved bearbejdelse af interviewene, hvor formålet er at synliggøre de deskriptive data. Kodning i Grounded Theory indgår i en kvalitativ analyse af relationerne til andre koder og til konteksten i empirien. Koderne, der skabes, er korte og definerer den handling eller oplevelse, der beskrives af interviewpersonen. Formålet med dette er at udvikle kategorier, som giver en fuldstændig beskrivelse af de oplevelser og handlinger, der undersøges. Dataene sammenlignes konstant med henblik på at finde ligheder og forskelle, hvilket vil føre til sampling af nye data og formuleringer. Her vil kodningen bevæge sig gradvist fra deskriptive data til mere teoretiske niveauer, hvilket via kodningsprocessen fører til en mætning af det empiriske materiale, når yderligere kodning ikke længere bidrager til nye indsigter og fortolkninger.

Kodningen vil i dette projekt være en kombination af datastyret samt begrebsstyret, ved at den abduktive tilgang, tillader dette. Datastyret kodning indebærer, at forskeren gør brug af eksisterende litteratur og dermed opstiller koder ud fra den pågældende litteratur. Begrebsstyret kodning tager udgangspunkt i det empiriske materiale, og der opstilles kodning ud fra respondenternes udtalelser (Kvale & Brinkmann, 2016, s. 263).

Dette leder videre til næste underafsnit i metodekapitlet med fokus på adgangen til empirien, samt hvilke metodikker der er benyttet for empiriens fremkomst.

3.3 Empiri

Dette underafsnit har til formål at afdække de metodiske valg, der er foretaget for at producere det empiriske materiale, herunder adgangen til empirien, samt hvilken form for interview, som er anvendt, og ydermere hvordan projektgruppen stiller sig kritisk over for respondenternes udtalelser, samt hvorledes der er transskriberet.

3.3.1 Adgang til empiri

I projektet er der forsøgt at indhente respondenter igennem forskellige metoder. Der er i bredt omfang forsøgt at skaffe så mange respondenter som muligt for at afdække problemformuleringen bedst muligt. Der er forsøgt at kontakte mulige interviewpersoner

igennem mails samt telefonopkald. Det har ikke været muligt at skaffe interviewpersoner fra revisionshuse PwC og KPMG, som muligvis kunne have bidraget med en anden indgangsvinkel på offshoring, end hvad der er kommet frem med interviewpersoner fra EY samt Deloitte.

Endvidere var formålet at kontakte revisorer med bred erfaring inden for offshoring-fænomenet. Med dette menes, at projektgruppen vurderede, at 2-3 års erfaring ikke var fyldestgørende, da der i projektet ønskes et bredere indsigt i fænomenet. Herunder blev der anvendt interne kontakter i form af kollegaer fra EY, hvor kontakten til Erik Lindhart blev anvendt. I projektet var fokus udelukkende på at anvende revisorer med bred erfaring inden for fænomenet, hvorfor valget af de pågældende respondenter var tilfredsstillende.

Erik Lindhart er Senior Manager samt nordisk ansvarlig for EY's globale servicehold. Erik Lindharts erfaringer samt oplevelser af fænomenet var yderst relevante for projektet, da det bidrog med en anden type personlig viden, end det der blev undersøgt fra litteraturen. I forlængelse af dette var det med til at afdække nogle kontraster i teorien, som vil blive uddybet nærmere i analysen.

Efter interviewet med Erik Lindhart, blev vi henvist til Martin Alsbæk fra EY samt Jakob Slotsvang fra Deloitte, som ligeledes begge havde stor erfaring med offshoring af revisionshandling.

Martin Alsbæks erfaringer omkring fænomenet var yderst interessante for projektet, da han forklarede, hvordan offshoring bliver anvendt i praksis. Martin Alsbæk bidrog med fornøden viden omkring offshoring som helhed, samt hvordan samarbejdet med de udenlandske revisorer i Indien opstod.

Jakob Slotsvang beskrev sine oplevelser i Rumænien, hvor han havde til formål at agere som teamleder for Deloitte's offshoring-center i Bukarest. Herunder fik projektgruppen indsigt i de erfaringer samt udfordringer, som Jakob Slotsvang har oplevet i sit virke i Rumænien. Jakob Slotsvangs erfaringer bidrager med en personlig viden til projektet, hvor han beskriver sine oplevelser som teamleder, samt de udfordringer han stod ansigt til ansigt med.

Den fjerde interviewperson var Thomas Krath Jørgensen, som tidligere var ansat hos EY, men på nuværende tidspunkt arbejder hos FSR – danske revisorer. Thomas Jørgensen forklarede, hvordan han tidligere gjorde brug af offshoring i sin tid hos EY. Thomas Jørgensens relevans for projektet er hans argument om det kulturelle aspekt. Thomas Jørgensen argumenterer for,

at arbejdskulturen har været en eksisterende problemstilling i mange år, i form af hvordan kommunikationen er, samt forståelsen mellem de indenlandske og udenlandske revisorer. Under telefonopkaldet ville Thomas Jørgensen ikke lade sig optage, hvorfor det vurderes som en svaghed for projektet, da man ikke kan dokumentere hans udsagn. Dog nævnte Thomas Jørgensen interessante pointer omkring de udfordringer han oplevede, da han arbejdede sammen med GDS.

Kombinationen af litteraturen samt viden fra respondenterne har fået projektgruppen til at opnå en bred forståelse af offshoring i revisionen. Herved befinder projektgruppen sig stadig i det empiriske domæne ved at opnå en bred viden af fænomenet fra litteratur samt aktørerne. Opnåelsen af fire respondenter argumenteres at være en svaghed ved projektet, og stiller spørgsmål ved projektets validitet. Modsat besidder respondenterne en ekspertviden omkring fænomenet og ved brugen af kritisk realisme i projektet, vil det give projektgruppen mulighed for at producere det bedste bud på besvarelsen af problemformuleringen.

På baggrund af de få respondenter vælges der ydermere at tage udgangspunkt i Downeys interviewpersoner fra hendes forskning inden for dette felt. Der tages udgangspunkt i deres udtalelser, og de vil blive identificeret som “Interviewperson A” mv. i analyseafsnittet. Disse respondenter har bidraget med fornuftige udtalelser til Downeys forskning, hvorfor det vurderes relevant at inddrage disse udtalelser i dette projekt. Anvendelsen af respondenterne har til formål at undersøge, hvorledes brugen af offshoring samt de underliggende problemstillinger, de er stødt på i USA, kan sammenlignes med de danske udfordringer.

Dette leder videre til næste underafsnit omkring, hvilken type interview der er anvendt, samt hvad de bidrager med, og hvilken relevans det har for projektet.

3.3.2 Interviewform

Ovenstående afsnit opsummerede de forskellige respondentes bidrag samt relevans for projektets udfoldelse. Samtidig er det relevant at vurdere den type empiri, der er modtaget på baggrund af det lave antal respondenter, hvilke medfører en begrænsning i empirien. I projektet er der valgt at arbejde ud fra en semistruktureret interviewform, som tillader fleksibilitet under samtalen. Det kvalitative forskningsinterviews styrke er, at det giver adgang til personlig viden og erfaring. Det er med til at give indsigt i, hvordan respondenterne har oplevet offshoring i deres dagligdag. Denne type viden kan alene fremskaffes hos de interviewede respondenter og

giver adgang til en form for skjult viden, man ikke har adgang til igennem andre medier, da den er knyttet til respondents personlige erfaring. Formålet er i vid udstrækning at komme i dybden. Dermed er det ikke mængden af interviews, der sikrer kvalitet, men derimod den righoldige og detaljerede samtale om fænomenet (Poulsen, 2016, s. 76). Det semistrukturerede interview udarbejdes efter en interviewguide, som ikke er fastlåst, men giver mulighed for at stille opfølgende spørgsmål til respondenterne, som samtalen udvikler sig undervejs. På baggrund af dette kan rækkefølgen i guiden ændres alt efter, hvorledes samtalen udvikler sig.

I projektet er der forsøgt at opstille en interviewguide med fokus på at opnå en større indsigt til offshoring i revisionen. Idet der kun fandtes en begrænset mængde litteratur om fænomenet, var interviewene særligt relevante og bidragede med en bredere samt personlig viden, der ikke var muligt at finde i litteraturen. Som tidligere beskrevet (**afsnit 3.2.2**) omkring kodning, vil der i interviewene blive foretaget en selektering af det indhold i det empiriske materiale, der ønskes at arbejdes med.

Ovenstående beskrivelser leder videre til det næste underafsnit i metoden angående den kritiske tilgang til interviewene.

3.3.3 Kritisk tilgang til interviewene

Formålet med dette afsnit er at undersøge samt tydeliggøre, hvilken vinkling der frembringes i forbindelse med respondenternes udtalelser.

Der er foretaget interviews med fire forskellige respondenter, og hver respondent har en unik holdning til det undersøgte fænomen. Dermed vurderes det vigtigt at finde eksterne kilder, der understøtter de påstande, som respondenterne bidrager med. Samtidig kan de respektive respondenter være farvet af deres udtalelser, da de fortæller om erfaringer inden for deres erhverv. Dermed stilles der kritisk over for respondenternes udsagn for at opretholde den objektive sandhed samt validiteten af projektet.

I projektet tages der yderligere udgangspunkt i Downeys respondenter, som hun gør brug af i sin forskning. Dette er grundet af, at der i projektet ønskes en indsigt hos de amerikanske revisorers oplevelser ift. deres brug af offshoring. Dette er med til at give en komparativ belysning mellem amerikanske og danske revisorers erfaringer omkring offshoring.

Dermed stilles der kritisk til respondenterne fra Downeys forskning. Da projektgruppen ikke kender til disse respondenter, vurderes det nødvendigt at forholde sig kritisk til den viden, de

bidrager med. På baggrund af dette er disse respondenter ikke blevet inddraget i aktør-afsnittet, men forbliver i teoriafsnittet.

3.4 Kritisk tilgang til litteraturen

I dette underafsnit fokuseres på dokumentanalysen samt de kritiske refleksioner, der er anvendt for at opretholde en objektiv tilgang til den anvendte litteratur i projektet.

For at opnå en bred viden om offshoring-fænomenet er der gjort brug af adskillige strategier i form af søgestrategier for at opnå en forbedring af kvaliteten af litteraturen. Hertil er der udelukkende gjort brug af peer reviewed videnskabelige artikler, som er verificeret af eksterne forskere inden for samme felt. Formålet med litteraturgennemgangen var ikke at finde teoretisk mætning, men at undersøge teori, der befinder sig inden for emnet offshoring i revisionen. På baggrund af en begrænset teori, stilles der kritisk over for den pågældende litteratur. Litteraturen stammer fra amerikanske forskere med stærke holdninger til de indiske revisionsmedarbejdere, hvorfor der stilles kritisk over for den viden, teorien bidrager med. Endvidere var det udfordrende at nærme sig europæisk teori omhandlende offshoring i revisionen. Herunder undersøge om der eksisterer afvigelser fra den amerikanske teori.

I projektet er der samtidig udelukkende gjort brug af akademiske databaser:

- REX, CBS Library, Google Scholar samt American Accounting Association, hvor akademiske revisorer udgiver adskillige artikler.

Når man benytter disse databaser, er det muligt at anvende søgefunktionen “only peer reviewed” artikler. Dette medfører en høj kvalitet af indholdet, som dermed er bekræftet af eksterne forskere inden for samme felt.

3.4.1 Dokumentanalyse

I projektet er der anvendt dokumentanalyse for at beskrive offshoring i revisionen bedst muligt. Dokumenter anvendes i videnskabelige undersøgelser som et medium til at give adgang til den virkelighed, som dokumentet refererer til. Dermed er det vigtigt at anvende dokumenter kritisk samt reflekterende. Da dokumenter benyttes som et spejl til at tilgå virkeligheden, er det afgørende at vurdere, i hvilket omfang dokumentet repræsenterer virkeligheden. Dermed foretages der en kildekritik af de anvendte dokumenter i projektet. De væsentligste elementer i kildekritikken er at vurdere de anvendte dokumenters autenticitet, troværdighed,

repræsentativitet og betydning i forhold til, hvorvidt de anvendte dokumenter i projektet, besvarer problemformuleringen.

Der stilles kritisk til den viden Denise Downey bidrager med til projektet. Downey er en amerikansk forsker og forfatter inden for revision og regnskab. Denise Downey udtrykker adskillige holdninger omkring, hvilken skeptisk tilgang amerikanske revisorer har til de udenlandske indiske revisorer. Samtidig hævder Downey adskillige gange i sin forskning, at amerikanske revisorer modtager arbejde af en lavere kvalitet fra Indien. De respektive respondenter i dette projekt giver udtryk for en modstridende holdning, da de gengiver positive oplevelser ved brugen af offshoring i Indien. Dette har været med til at bane vej for projektets udfoldelse fra at undersøge, hvad offshoring er i revisionen til at benytte Grounded Theory med fokus på at undersøge problemstillingen omkring den store kritik i den amerikanske litteratur. For at opretholde up-to-date-viden er der i projektet så vidt muligt anvendt nyligt udgivet litteratur.

Derudover er der anvendt fire undersøgelser omkring outsourcing-verdenen i andre brancher, som Deloitte har udgivet. Disse fire undersøgelser er vurderet relevante at anvende, da undersøgelserne vil illustrere udviklingen i outsourcing i andre brancher. På den måde vil man kunne skabe et komparativt billede af anvendelsen af outsourcing af revisionshandlinger sammenlignet med andre outsourcing-tjenesteydelser. Disse fire undersøgelser vil blive analyseret selvstændigt, hvor der ønskes en kronologisk gennemgang for at illustrere udviklingen gennem årene, og de vil blive gennemgået i analyseafsnittet for at besvare den tredje arbejdsspørgsmål.

Ligeledes er der anvendt Global Services Location Index samt Cost of Living Index i undersøgelsen af outsourcing i andre brancher, hvor der vil skabes et overblik over de lande, der tilbyder outsourcing-tjenesteydelser. Med brugen af disse indekser vil man kunne klarlægge, hvilke ydelser samt referencer som outsourcing-lande tilbyder for at gøre dem selv mere attraktive.

3.5 Transskription

I projektet benyttes transskription af de interviews, der er foretaget med de respektive respondenter. Transskriptionen af interviews fra mundtlig til skriftlig form strukturerer interviewsamtalerne i en form, der er egnet til en nærmere analyse og udgør i sig selv en

analytisk proces (Kvale & Brinkmann, 2014). Interviewpersonerne har givet samtykke til, at projektgruppen må benytte deres navne samt citere dem ud fra deres udtalelser i interviewet.

4. Teori

Under dette afsnit beskrives det teoretiske fundament og de hovedpunkter, der inddrages videre i analyseafsnittet. Der tages udgangspunkt i Daugherty & Dickins videnskabelige artikel omkring offshoring (Daugherty & Dickins, 2009), og hvilken betydning det har for erhvervslivet på globalt plan. Ydermere tages der udgangspunkt i Denise Downeys videnskabelige artikel, som fokuserer på de potentielle udfordringer, offshoring kan skabe i revisionsprocessen. Artiklerne har fokus på det amerikanske marked, og hvordan revisionsvirksomheder drager nytte af offshoring af revisionshandlinger, og besidder samtidig interessante diskussionsområder, der har relevans for besvarelsen af projektets problemformulering.

Efterfølgende rettes fokus mod de lovgivende rammer med det formål at beskrive national samt international lovgivning, der sætter præg på revisionen i relation til offshoring. Herunder tages der bl.a. udgangspunkt i revisorloven samt de internationale standarder ISQC 1 og ISA 220.

4.1 Offshoring i revisions litteratur

På grund af markante udviklingsfaktorer såsom globalisering, markedskonkurrence samt teknologiske værktøjer har revisionsvirksomheder gjort brug af at samarbejde med udlandet på tværs af kontinenterne, hvilket har resulteret i en markant reduktion i bl.a. personaleomkostninger. Store internationale revisionshuse har længe bestræbt sig på at skabe et globalt marked for professionelle revisionsydelser.

De potentielle fordele ved offshoring er ikke blevet ignoreret af revisionsprofessionen. Sådan lyder det fra forskerne i økonomi Daugherty & Dickins, der igennem årene har forsket inden for offshoring i revisionsfeltet. Igennem årene har store revisionshuse gjort brug af offshoring ved at stifte en afdeling eller ekspandere virksomheden på tværs af kontinenterne med fokus på at få udført revisionsprocedurer for deres indenlandske klienter (Daugherty & Dickins, 2009, s. 61). De store revisionshuse har allerede igennem årene forsøgt at stifte et pilotprogram, der skulle teste offshoring af diverse revisionsopgaver for indenlandske kunder, som skulle udføres i Indien.

Daugherty & Dickins beskriver to sider af offshoring-begrebet:

- Outsourcing til en ikke-tilknyttet offshore-enhed. Dette betyder, at man som revisionshus outsourcer revisionshandlinger til et andet revisionshus.
- Ejerskab samt drift af en tilknyttet offshore-enhed. Med andre ord er der tale om samme revisionshus på tværs af landegrænserne.

Dermed kan revisionsopgaver offshores til enten en tilknyttet enhed eller en ikke-tilknyttet enhed uden for landets grænser.

4.1.1 Pilotprogram

Disse offshoring-strategier blev testet for, hvorledes revisionsopgaverne skulle være fyldestgørende samt kompleksiteten ved udførelsen af dem. Dette har ledt til adskillige diskussioner, og har ifølge Daugherty & Dickins ledt til overvejelser om, hvorvidt revisionskvaliteten bliver overholdt. Ydermere argumenteres der for, at offshoring-programmet typisk vedrører revisionsopgaver, der kræver ringe eller ingen revisionsreview. Dog argumenteres der for, at væsentlighedsniveauet har en større betydning, når der er tale om graden af behov for, at indenlandske revisorer skal reviewe opgaver, som er udført af udenlandske revisorer i Indien (Daugherty & Dickins, 2009). For at overholde revisionsstandarderne for det udførte arbejde, skal der håndhæves strenge protokoller i pilotprogrammerne, så arbejdet bliver udført korrekt.

4.1.2 Revisors kompetencer

Daugherty & Dickins argumenterer yderligere for, at der er blevet rejst adskillige diskussioner om, hvorvidt fagligheden spiller en rolle. Her konkluderes der, at for at få den fornødne revisionskvalitet kræves det, at individerne, som udfører arbejdet, besidder minimum en bachelorgrad eller et regnskabsdiplom, der er med til at sikre en forståelse for det modtagne arbejde. I forlængelse heraf argumenteres der for, at det udførte arbejde, som er modtaget fra udlandet, skal reviewes, som var det en medarbejder fra det indenlandske revisionshus. Som offshoring-strategien spreder sig, argumenterer Daugherty & Dickins for, at det leder til større krav til en revisor i form af uddannelse samt faglighed. Adskillige revisorer i USA har stillet spørgsmålstejn ved deres karriereprogression samt forfremmelsesmuligheder (Daugherty & Dickins, 2009, s. 64). Typisk er der risiko for, at førsteårsrevisorer mister praktisk erfaring med de basale, fundamentale revisionsopgaver, i og med at de bliver offshored. Disse erfaringer

som mistes, er med til at skabe den akkumulerede fundamentale viden for de nystartede revisorer. Dog er formålet med offshoring, udover at spare på omkostningerne, at få revisorer til at fokusere på mere komplekse opgaver. Dog finder Daugherty & Dickins dette udfordrende, hvis man ikke får den fundamentale praksis med i spillet.

4.1.3 Arbejdsfordeling mellem onshore- og offshore-revisionsenhederne

Daugherty & Dickins får bekræftet fra adskillige partnere fra store revisionshuse i USA, at det primære formål med offshoring er at bekæmpe de store revisionsomkostninger. Det bekræftes, at de indiske revisorerers løn er markant lavere end de amerikanske revisorerers. På baggrund af at revisionsopgaven er blevet nemmere og standardiseret, er arbejdsprocessen blevet kortere med fokus på en bedre revisionskvalitet af det udførte arbejde. Dette skyldes, at medarbejderne i Indien fokuserer på at løse opgaver, der ligner hinanden, gentagne gange (Daugherty & Dickins, 2009, s. 61). Med dette i mente er formålet så vidt muligt at få presset større mængder af basale revisionsopgaver til udlandet, så indenlandske revisorer kan fokusere på komplekse arbejdsopgaver. Dette resulterer samtidig i, at revisionsomkostninger til indenlandske revisorer bliver udnyttet maksimalt på komplekst revisionsarbejde. Daugherty & Dickins argumenterer dog modsat også for, at det kan medføre en reduceret indlæring for de nyopstartede indenlandske revisorer, hvilket vil reducere deres erfaring, når der fokuseres på performance af fundamentale revisionsopgaver. Ydermere udtrykker adskillige partnere i USA, at det udførte arbejde i udlandet, har samme revisionskvalitet, som hvis det blev udført af indenlandske revisorer. Samtidig udtrykker adskillige partner i USA, at man har til formål at offshore større mængder af revisionen til udlandet.

4.1.4 Opgavetyper

Af de gentagne opgavetyper nævner forfatterne følgende:

- Engagementsbekræftelser
- Opdatering af arbejdspapirer
- Afstemning af bilag ud fra stikprøver
- Kontrol af årsrapporter
- Afstemning af likvider
- Afstemning af debitorer

4.1.5 Gå på kompromis med kvaliteten?

På baggrund af de forskellige partneres udtalelser om den offshorede revision, rejser forfatterne adskillige problematikker, der absolut skal med i overvejelserne angående offshore-strategien. I forbindelse med at revisionshuse vælger at offshore større portioner af revisionen, påpeger forfatterne den negative opfattelse, det muligvis kan skabe hos revisionskunderne. Et stort antal af virksomheder har modtaget kritik for at offshore deres serviceydelser til udlandet. Her fokuseres på Dell, der i 2003 valgte at offshore deres kundeservice til Indien for at skabe lavere personaleomkostninger. Dette gik dog ud over kvaliteten, idet Dell modtog en række klager fra indenlandske kunder. Her understreger Daugherty & Dickins, at offshoring kan være med til at skabe god servicekvalitet samt lave personaleomkostninger, men samtidig kan de lave omkostninger resultere i dårlig servicekvalitet (Daugherty & Dickin, 2009, s. 63).

4.1.6 Udfordringer i datasikkerhed samt revisors rolle

Ydermere forklarer teorien, at der kan opstå udfordringer i form af databeskyttelse af kunders oplysninger. Muligheden for, at kundeoplysninger bliver misligholdt, kan være signifikante, når der eksporteres data igennem elektroniske styresystemer, som kan ende i tredjemands besiddelse. Her beskrives, at det er revisors ansvar at overholde de etiske rammer, når der udveksles informationer med de udenlandske medarbejdere. Dette kan resultere i, at adskillige revisionskunder ikke vil have deres arbejde udført af udenlandske revisorer. Samtidig argumenterer Daugherty & Dickins for den manglende databeskyttelse i Indien, samt den langsomme progression i udviklingen (Daugherty & Dickins, 2009).

De store internationale revisionshuse har gjort brug af offshoring i en årrække, bl.a. med fokus på forskellige standardiserede revisionsprocedurer. Denne praksis rejser adskillige spørgsmål om revisionskvaliteten samt kritik af revisionshuse, der er underlagt tilsyn (Daugherty & Dickins, 2009). Tidligere forskning advarer om, at revisionsprocessen samt resultaterne kan være meget usikre, når revisionsarbejde sendes til udlandet. Denne problemstilling uddybes nærmere i analyseafsnittet med fokus på respondenternes erfaringer omkring kvalitetssikring.

4.2 Downeys tilgang til offshoring

En amerikansk professor i revision ved navn Denise Downey inddrager offshoring-teorien fra Daugherty & Dickins i sin forskning og nævner interessante udfordringer, samt hvordan det har ændret revisorers arbejde i praksis. Downey argumenterer for, at ekspanderingen er grundelementet for offshoring-fænomenet, hvor større revisionshuse i stigende grad stoler på offshoring-revisionscentre i udlandet, der udfører en betydelig del af revisionen (Downey, 2018, s. 198). Endvidere argumenterer Daugherty & Dickins for, at over 75 % af de finansielle virksomheder i USA benytter offshoring i deres aktiviteter, som typisk bliver offshoret til Indien, Kina og Vietnam (Daugherty & Dickins, 2009).

Revisionshuse drager fordele af at offshore revisionsopgaver, som løses i udlandet for det pågældende revisionsteam på grund af højere tilgængelighed, kompetente medarbejdere, lavere revisionsgebyrer samt muligheden for en 24-timers arbejdsstyrke (Downey, 2018, s.199). Revisionsarbejde, som er udført i udlandet af offshorererevisorer, estimeres i 2011 at være mellem 10-20 procent af det samlede revisionsarbejde (Downey, 2018, s. 200).

4.2.1 Kultur på tværs af kontinenter

På trods af den store betydning, offshore har i form af lav revisionsomkostninger, argumenterer Downey for de forskelle, som offshoring-arbejdet skaber i teams, arbejdsmiljøet samt revisorers dagligdag. Her er der tale om arbejdskulturer, interesser, normer mv. Tidligere forskning viser, at det kan være udfordrende for revisionshuse at opnå konsistens samt effektivitet ved brug af offshoring, i og med det pågældende land, der offshores til, har anderledes arbejdskulturer samt mulige sprogbarrierer, som kan påvirke opfattelsen af hinandens arbejde (Downey, 2018, s. 201). Downey stiller sig kritisk over for revisionsopgaver udarbejdet af medarbejdere i Indien sammenlignet med kvaliteten af det arbejde, som udføres af revisorer i USA. Yderligere argumenterer Downey, at enkelte managers i Big Four, der benytter offshoring, er tilbøjelig til at acceptere det udførte arbejde fra udlandet, på trods af den lave kvalitet. Dette er grundet af de lavere revisions gebyrer (Downey, 2018).

4.2.2 Problematikker som onshoreteamet møder med offshoreteamet

Udenlandske revisorer mangler ofte klientinformationer og oplever dermed udfordringer forbundet med at få viden om, hvilken type kunde, de arbejder med. Dette har ledt til adskillige misforståelser i form af dårlig kommunikation i revisionsprocessen, som resulterer i, at indenlandske revisorer ofte bliver nødt til at rette det arbejde, de modtager fra udlandet.

Endvidere medfører dette en stor skepsis samt mangel på tillid til de udenlandske revisorers kompetencer, hvilket er med til at mindske fordelene ved offshoring. Forventningerne til de udenlandske revisorer er baseret ud fra deres daglige forpligtelser og pålidelighed som vurderes ud fra deres bl.a. overholdelse af deadlines.

Ydermere argumenterer Downey for, at indenlandske revisorer kan have tendens til at presse udenlandske revisorer i form af skrappe deadlines. Dette har medført en ringere kvalitet af revisionen pga. pres, hvilket opdages af indenlandske revisorer, når arbejdet skal reviewes (Downey, 2018).

4.2.3 Statusforskelle mellem revisorer

Downey beskriver, hvordan indenlandske og udenlandske revisorer har forskellig status. Downey definerer begrebet ved at undersøge individers ressourcer baseret på intellektualitet (Downey, 2018, s. 201). Dette opleves typisk hos indenlandske revisorer, som har kontrollen over budgetteringerne af revisionen, arbejdsskemaerne og herved får en højere løn samt en dybere indsigt i kunden. Til sammenligning med de udenlandske revisorer, som sørger for dele af arbejdet, bliver udført for lavere timeløn samtidig med at give de indenlandske revisorer økonomiske gevinst. Samtidig har de indenlandske revisorer kundebaseerede industrierfaringer og engelskkundskaber såvel som kundedgang og autoritet over kunden. Derfor har de indenlandske revisorer fordele, som udenlandske revisorer ikke har adgang til.

Forskningen viser, at eksistensen af sådanne statusforskelle i teamene er problematisk, da det kan ændre arbejdsprocesserne. Indenlandske revisorer vedligeholder deres høje status igennem stereotyp adfærd over for de udenlandske revisorer, da disse mangler ressourcer, hvilket medfører, at der bliver kastet tvivl over deres kompetencer samt arbejdsmotivation (Downey, 2018, s. 201). Endvidere beskrives det i forskningen, hvordan indenlandske revisorer i besiddelse af højere kapital samt økonomiske ressourcer nedtoner vigtigheden af det arbejde, der udføres af udenlandske revisorer.

4.3 Downeys forskning

Downey har yderligere i sin forskning foretaget adskillige interviews. Interviewene er med amerikanske revisorer fra de store revisionshuse, der har været med til at gøre brug af offshoring til en del af deres hverdag på arbejdet. Disse interviews producerer relevante diskussionsemner til projektet og giver et billede af, hvordan amerikanerne gør brug af offshoring, og hvilket syn de har på det. Projektgruppen ønsker at sammenligne dette med, hvordan der gøres brug af offshoring i Danmark. Ud fra Downeys interviewundersøgelse udtrykker over halvdelen af interviewpersonerne sig positivt om offshoring-strategien. Udtrykkene, der typisk gentages, er de lave omkostninger samt en 24-timers workforce. Her er der tale om, at når de indenlandske revisorer er presset med for meget arbejde, kan de forlænge revisionen med yderligere timer ved at sende revisionsarbejdet til Indien. Når revisorerne møder op til næste arbejdsdag og gentager deres arbejdsrutiner på arbejdspladsen, vil de modtage det færdigudarbejdede arbejde fra den udenlandske revisorer (Downey, 2018, s. 201). Dette er en yderst fordelagtig hjælp, i og med at kundens deadlines blev overholdt. For at vedligeholde arbejdsrytmen krævede det dog, at de væsentligste revisionsopgaver blev standardiseret.

4.3.1 Fordeling af arbejdsopgaver samt konsekvenserne

Downey beskriver dette som low significant task, hvilket indebærer revisionsopgaver med en lav grad af kompleksitet. Her er der som tidligere nævnt (**afsnittet 4.1.4**) tale om bankafstemninger, debitorer, stikprøver mv.

Interviewperson A: Manager i Big Four

I forlængelse af ovenstående beskriver interviewpersonen, som er en amerikansk manager, at man allerede var begyndt at benytte førsteårsrevisorerne til mere komplekse arbejdsopgaver i revisionen. Endvidere beskriver interviewpersonen, at man inden for få år ønsker at offshore den del af revisionen, der omhandler fx tilgodehavender (Downey, 2018, s. 204). Dette har efterladt nogle af de andre interviewpersoner med adskillige spørgsmål, der omhandler, hvilke typer af arbejde, der skal overlades til de nyuddannede revisorer med lav grad af erfaring, og skaber en tvivl om, hvorvidt nyuddannede revisorer kan finde ud af at løse basale revisionsopgaver. Som tidligere nævnt er disse opgaver identificeret som low signifikant task, hvilket indebærer, at det har en lille påvirkning på den samlede revision af kunden, dog med en stor tidsbesparing. Interviewpersonen opfatter udenlandske revisorer som mindre værdifulde end de nyuddannede indenlandske revisorer, der bliver tildelt mere avancerede

revisionsopgaver. Det opfattede ”mindreværd” af udført udenlandsk arbejde styrkes af interviewpersonerne som bekymrer sig for de indenlandske kollegaer. Dette vedrører læringen samt udviklingen af de nyuddannede revisorer og udtrykker denne underliggende frygt som et resultat af offshoring for, om læringen og udviklingen på hjemmemarkedet vil blive forværret.

Interviewperson B: Senior i Big Four

Yderligere beskriver en interviewperson, hvordan managere samt partnerne har reageret på denne bekymring. Her lød det, at omfanget af opgaverne ikke var værdiskabende, og at de var mindre vigtige for de nyuddannede revisorer, samtidig med at man ikke havde meninger om, hvor meget tid nyuddannede revisorer skulle bruge på komplekse opgaver. Downey argumenterer derudover i sin forskning for, at revisionshuse ville planlægge at udføre mellem 1500-1800 revisionstimer til udlandet, primært i Indien. I forlængelse af dette vil adskillige medarbejdere blive opfordret til at gøre brug af de udenlandske revisorer i mindst 150 timer. Her ville erfarne revisorer blive tildelt notesedler kvartalsvis med eksempler på revisionsopgaver, der kan offshores (Downey, 2018, s. 207).

Det var yderst fordelagtigt for de indenlandske revisorer at have backup fra udenlandske revisorer i Indien. Dog eksisterede der adskillige udfordringer i form af rotation, udskiftninger mellem udenlandske medarbejdere samt aflysning af kunder før deadlines. Her beskriver Downey, at revisorerne ikke havde garanti for, at man arbejdede med de samme hold, som man tidligere havde beskæftiget sig med. Dette resulterede i en lav konsistens, i og med at der stilles de samme spørgsmål fra de forskellige udenlandske revisorer. Endvidere var det en udfordring, i og med at der ikke var garanti for høj kvalitet af arbejdet. De indenlandske revisorer sad med stor tvivl om, hvorvidt de modtog kvalitetssikret arbejde, når de vendte tilbage til arbejdet dagen efter. Typisk ville de indenlandske revisorer selv stå med arbejdet, da der var mangel på tillid samt tid, når forkert arbejde fra de udenlandske revisorer blev sendt tilbage. I lignende situationer ville indenlandske revisorer ikke sende feedback eller sende det modtagne arbejde af lav kvalitet tilbage til Indien, og dermed stod de selv for den resterende opgaveløsning (Downey, 2018).

Interviewperson C: Manager i Big Four

En manager argumenterede for, at typiske indiske revisorer ikke ville indrømme fejl og dermed ville ’snige’ sig ud af samtalen. Downey argumenterer for, at revisionsteam, der spænder over

de geografiske grænser, ofte vil lægge skylden for fejlagtige fortolkninger på personlige træk, såsom et individs kultur, snarere end at identificere og løse situationelle faktorer (Downey, 2018, s. 207). Dog kan kulturelle forskelle mellem indenlandske samt udenlandske revisorer forværre de allerede eksisterende udfordringer, der opstår gennem dårlig kommunikation. Dette resulterede yderligere i et forhøjet brug af timer på at reviewe offshored arbejde. Modsat argumenterer Downey for, at opfattelsen af low significant task forringede motivationen hos de udenlandske revisorer.

Sammenfatning

Litteraturen bidrager med forskellige indsigter i, hvordan offshoring som strategi er udviklet gennem tiden. Således bidrager teorien med en forståelse om, hvilken størrelse offshoring er som helhed, og giver en indsigt på mikroniveau fra medarbejdernes perspektiv. Særligt bidrager Daugherty & Dickins med en faktabaseret viden, der giver indsigt i begrebets helhed med fokus på en definition, samt hvilke typer af revisionshandling der typisk offshores. Ligeledes bidrager de med en fundamental viden, der er relevant for besvarelsen af problemformuleringen.

Downeys forskning bidrager med en dybere viden om de underliggende udfordringer, der skabes. Herunder beskrives de udfordringer, de udenlandske revisorer skaber for de indenlandske, hvorfor der opretholdes en kritisk tilgang til litteraturen. Samtidig bidrager Downeys forskning med personlige holdninger fra hendes respondenter, der giver adgang til en dybere personlig viden angående deres holdninger til offshoring-strategien, samt hvilke udfordringer de møder i deres dagligdag. Opfattelsen af teorien samt bearbejdning af det empiriske materiale har været med til at ændre projektets fokus fra kun at undersøge offshoring som helhed til at udarbejde mulige løsninger på de udfordringer, der opstår. Herunder fokuseres der på at optimere strategien for at sikre en bedre kvalitet af den udførte revision fra udlandet. Optimering af strategien uddybes nærmere i diskussionsafsnittet.

Efter at have opnået en bredere viden om fænomenet, rettes fokus mod de juridiske rammer, som revisionsteamet skal forholde sig til, når der revideres.

4.4 Lovgivningsrammen

I projektet vurderes det relevant at undersøge de lovgivningsmæssige krav, der stilles til de udenlandske revisorer, som betjener danske kunder. Ydermere undersøges, hvilke relevante internationale standarder revisionshusene i Danmark er underlagt for at sikre den høje kvalitet af det arbejde, der modtages fra udlandet. I forlængelse af dette vil der kun gøres brug af relevant lovgivning fra revisorloven samt relevante internationale standarder for at mindske støjen fra irrelevant litteratur.

Det fremgår på baggrund af respondenterne Erik Lindhart (**Bilag 2, side 7**) samt Erhvervsstyrelsen, at offshoring ikke er et regulerende område. Dog oplyses det fra Erik Lindhart, at revisorer i udlandet, som betjener danske kunder, er underlagt samme krav, som revisorer her i landet. Derfor er projektgruppen kommet frem til, at revisionsvirksomheder globalt er underlagt de samme internationale standarder.

4.4.1 Dansk lovgivning

4.4.1.1 Revisorloven

I Revisorlovens § 16 beskrives, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Dernæst fremgår det af Revisorlovens § 24 omhandlende revisors uafhængighed, at revisor ved udførelsen af opgaver skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagen.

4.4.2 International lovgivning

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) er i gang med at opdatere kvalitetsstyringsstandarden ISQC 1. IAASB er et organ, der står bag revisionsstandarder, der praktiseres i Danmark. Denne standard er med til at sikre kvaliteten af revisioner, som revisionshusene benytter i deres daglige arbejdsgang. ISQC 1-standardens sætter krav til ledelsen i revisionshusene, kvalitetsstyring samt systemer, som virksomheder benytter.

Der kræves af revisionsvirksomhederne, at de arbejder ud fra et kvalitetsstyringssystem, samtidig med at de kan kvalitetskontrolleres af Revisortilsynet. Som udgangspunkt findes reglerne omkring kvalitetssikring i Revisorloven. ISQC 1-standarden beskriver revisionshusenes og revisors ansvar for at skabe samt anvende et kvalitetsstyringssystem, når man reviderer virksomheder.

Opdatering af ISQC 1 skal sikre, at standarden kan tilpasse sig til det hurtigt omskiftende marked, som revisionshusene befinder sig på. De teknologiske udviklinger og forretningsmodellerne har ændret sig, hvor offshoring og outsourcing er mere anvendelig i virksomheders forretninger. Derfor er formålet at ændre kvalitetsstyringsstandarden fra at være proces- og tjeklistefokuseret til at være målrettet ledelsens tilgang til kvalitetsstyring. Derfor stilles der krav om gennemsigtigheden i revisorers styring og ledelse, hvor både den interne og eksterne kommunikation og information vægtes højt.

Disse krav skal sikre en øget kvalitet, som vil resultere i mindre fejlinformation og større kundetilfredshed. Derfor vil regnskabsbrugere være mere trygge i deres beslutningstagning, når de læser virksomheders regnskabsaflæggelse.

ISQC 1 forklarer, hvordan en revisor skal betragte andre standarder og krav, når der skal revideres. Men ISQC 1 henviser specifikt til ISA 220, samtidig med at den forklarer, at man skal undersøge andre standarder. Derfor har projektgruppen fundet det relevant at nærstudere ISA 220. Efter projektgruppen har kigget nærmere på ISQC 1 samt ISA 220, er projektgruppen kommet frem til, at disse to standarder 'minder' en del om hinanden, og dette vil blive forklaret nedenfor.

Dykker man ned i ISA 220-standarden i afsnit 6, vil man under afsnittet 'mål' finde følgende ordlyd:

”Revisors mål er at implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for: (a) at revisoren overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrige regulering, og (b) revisors erklæring er passende efter omstændighederne.”

Dette vil 'næsten' være at finde i ISQC 1 i afsnit 11 med ordlyden:

”Firmaets mål er at etablere og opretholde et kvalitetssikringssystem, der kan give firmaet høj grad af sikkerhed for, at: (a) firmaet og dets personale overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrige regulering, og (b) erklæringer afgivet af firmaet eller af opgaveansvarlige partnere er passende efter omstændighederne.”

Som der kan læses ud af de respektive ordlyde, er de stort set enslydende, men hver standard refererer til en aktør. Som det kan ses ovenfor, er forskellen mellem de to ordlyde understreget. Hvis vi skal starte med den første ordlyd fra ISA 220, refereres der til den enkelte revisor samt forhold, der er på opgaveniveau. Derimod henvender ISQC 1 sig til revisionsfirmaet, opgaveansvarlige samt dets personale, hvor det er på firmaniveau.

Afsnit 16 i ISQC 1 består af krav (a-f), som konstruerer selve standarden. Disse krav er anført nedenfor:

- (a) Ledelsesansvar for kvalitet i firmaet
- (b) Relevante etiske krav
- (c) Accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver
- (d) Menneskelige ressourcer
- (e) Opgavens udførsel
- (f) Overvågning

Disse punkter er også at finde i ISA 220 under afsnit 8-25.

Herunder vil projektgruppen beskrive hvert punkt for forståelsen af de krav, som skal sikre en høj kvalitet af revisionen. Det skal dog siges, at disse standarder ikke omhandler offshoring, da der ikke findes reguleringer, som eksplicit behandler dette felt. Men disse standarder omhandler revisionsarbejde, hvorfor offshoring-udførsel vil være inkluderet på lige fod med helt almindeligt revisionsarbejde.

Under punkt **(a)** er der krav om, at ledelsen er ansvarlig for at etablere politikker og procedurer, der skal skabe en kultur i firmaet, hvor man anerkender, at kvalitet er afgørende, når der udføres opgaver. Derudover når ledelsen uddelegerer det operationelle ansvar for deres kvalitetsstyringssystem, skal de pågældende involverede have de rette kompetencer, erfaring samt beføjelser.

Under punkt **(b)** er der krav om, at der skal etableres politikker og procedurer, som skal sikre, at de etiske krav overholdes, deriblandt uafhængighed. Der skal kommunikeres til personalet omkring uafhængighed, hvori omstændigheder og relationer skal identificeres og vurderes, for at fjerne trusler mod uafhængighed. Personalet skal kommunikere til den opgaveansvarlige, hvis der sker brud på disse politikker og procedurer, så partneren sammen med firmaet tager de nødvendige skridt for at behandle bruddet. Derudover skal alle personer i firmaet give en skriftlig bekræftelse for overholdelse af politikker og procedurer. Dette sker én gang hvert år. Der skal også opstilles sikkerhedsforanstaltninger, som skal formindske familiaritetstruslen, så der roteres på de opgaver, hvis der er behov.

Under punkt **(c)** er der krav om, at der skal etableres politikker og procedurer, som skal sikre, at virksomheden har de rette kompetencer, ressourcer samt tid til at løse en opgave, som skal løses med en høj grad af sikkerhed, før en opgave kan accepteres. Samtidig skal virksomheden anskueliggøre, om kunden har den rette integritet. Dermed skal man have det rette kendskab til branchen, de rette medarbejdere til at løse opgaven, kundens forretningsmæssige omdømme, for at undgå mulige interessekonflikter kan der kan opstå, før en opgave/kunde kan accepteres.

Under punkt **(d)** er der krav om, at der skal etableres politikker og procedurer, som skal sikre, at personalet, der skal løse opgaverne, har de rette kompetencer, og skal kunne forpligte sig til de etiske krav, som efterspørges. Det samme gør sig gældende for den opgaveansvarlige partner, så der kan gives erklæringer efter omstændighederne. Derudover skal klienten have kendskab til den opgaveansvarlige partners identitet, rolle og ansvar.

Under punkt **(e)** er der krav om, at der skal etableres politikker og procedurer, som skal sikre, at opgaver udføres efter de rette standarder og krav, for at der kan afgives erklæringer fra virksomheden eller den ansvarlige partner. Disse politikker og procedurer skal vægte opgavens udførsel, hvor kvalitet er en prioritet. Derfor vil ansvaret for gennemgang og tilsyn være fordelt således, at de mindre erfarne medarbejdere udfører arbejdet, der så bliver gennemgået af de mere erfarne medarbejdere.

Under punkt **(f)** er der krav om, at der skal etableres en overvågningsproces, som skal sikre effektiviteten og et fungerende kvalitetsstyringssystem. Denne overvågningsproces skal blandt andet gennemløbe kvalitetssikringssystemet med en efterfølgende kontrol, hvor mindst én afsluttet opgave for hver opgaveansvarlig partner skal gennemses. Overvågningsprocessen skal

overholdes af en eller flere partnere eller andre medarbejdere, der har de rette kompetencer og autorisationer. Derudover kræves varetægelse af kontrol af personer, som ikke har været med til at udføre opgaver af kvalitetssikringsgennemgang. Fund af betydelige mangler skal korrigeres med øjeblikkelige handlinger og skal samtidig kommunikeres til de ansvarlige partnere og medarbejdere. Desuden skal virksomheden en gang hvert år kommunikere resultaterne af overvågningsprocessen til de relevante personer samt til ledelsen. Deri skal der fremvises en beskrivelse af de udførte handlinger og de konklusioner, der er opnået. Dette gør sig også gældende for virksomheder, der opererer under et netværk.

Som tidligere beskrevet er disse et uddrag af ISQC 1 til revisionsfirmaer på firmaniveau, hvor de samme krav gør sig gældende i ISA 220 for den enkelte revisor samt forhold, der er på opgaveniveau.

Sammenfatning

De lovgivende rammer bidrager med en yderst essentiel viden angående, hvilke krav der stilles til revisionshusene. Herunder bidrager ISQC 1 med de krav, der stilles, for at virksomheder kan skabe samt opretholde en høj kvalitet i revisionen. Samtidig bruges de foroven nævnte lovgivninger i kombination med det empiriske materiale til at undersøge, hvorledes revisionshusene opretholder en høj kvalitet i det arbejde, der modtages fra udlandet. På baggrund af teoriafsnittets kritik af kvaliteten, blev det vurderet relevant at have opbakning fra juraen for at besvare problemformuleringen bedst muligt. ISQC 1 samt ISA 220 bidrager med en fundamental forståelse af, hvilke kvalitetskrav der stilles over for revisionshusene samt de ansvarlige enheder, der offshores til.

Efter at have afdækket det teoretiske fundament for projektet samt de lovgivende rammer, rettes fokus mod de resultater, der er opnået gennem Grounded Theory. Næste afsnit har til formål at præsentere de kategorier, der er udarbejdet gennem Grounded Theory.

5. Resultater fra Grounded Theory

Under dette afsnit rettes fokus på det udarbejdede empiriske materiale, der tager afsæt i Grounded Theory. Herunder er der på baggrund af respondenternes udtalelser kategoriseret adskillige begreber, der skal bidrage med en ny forståelse af offshoring i revisionen. Ved at gøre brug af den abduktive tilgang i projektet er det muligt at gøre brug af Grounded Theory og stifte kategorier ud fra teorien samt det empiriske materiale. Kategorierne har samtidig til formål at opstille en kronologisk struktur i analyseafsnittet, hvor empiriens samt teoriens indhold analyseres. Med andre ord struktureres analyseafsnittet ud fra kategorierne.

5.1 Kategorier

5.1.1 Uddannelse

I det empiriske materiale blev der lagt stor vægt på uddannelse som værende en afgørende faktor hos de udenlandske revisorer. Kategorien opstår på baggrund af adskillige underkategorier, der tilsammen udgør kategorien “uddannelse”. Af underkategorier blev der særlig lagt vægt på:

- Revisors kompetencer samt de større krav, der stilles til revisor.
- Karriereudfordringer

Martin Alsbæk fortæller, at man ønsker at offshore mere af revisionen (**Bilag 3**), hvilket betyder, at GDS hos Ernst & Young bliver en større medspiller. Dette har ledt til, at danske revisorer kan fokusere på mere komplekst revisionsarbejde. Af litteraturen fremgår det af Daugherty & Dickins, at de udenlandske revisorer skal besidde mindst en bachelorgrad eller et regnskabsdiplom. Dog viser Downeys forskning, at revisorer i USA frygter, at nyuddannede revisorer vil miste fundamental revisionserfaring ved at offshore i større portioner.

På baggrund af disse udtalelser fra respondenterne samt litteraturen, er dette identificeret som underkategorier, der tilsammen resulterede i “uddannelse” som den overordnede kategori, der benyttes i analysen.

5.1.2 Geografisk lokation

Geografisk lokation af offshore-enheder har en afgørende betydning, når en virksomhed skal vælge at outsource arbejdsopgaver. Af underkategorier blev der særligt lagt vægt på:

- Manglende arbejdskraft

- lønomkostninger
- sprog
- tilgængelighed
- arbejdsvilkår

En virksomhed undersøger forskellige faktorer, som skal udspille sig, for at lokalisere, hvilke lande man ønsker at sende revisionsarbejde videre til. Projektgruppens interviewpersoner udtalte, at der var mangel på medarbejdere i Danmark, og at man derfor havde brug for at sende arbejdet videre til udenlandske revisorer, da der var brug for mandetimer, som ikke fandtes in-house. Af underkategorier blev det vægtet, at tilgængelighed af medarbejdere i udlandet var større end herhjemme, samt at arbejdsvilkårene var forskellige fra dem, vi kender. Derudover var de lave lønomkostninger, som man kunne finde andetsteds i udlandet, også en af de faktorer, som virksomhederne lagde vægt på. Slutteligt refererede en af interviewpersonerne til COVID-19-pandemien, hvor alle revisioner var kommet igennem, og derfor vil det ingen betydning have, at man reviderede hjemme i Aarhus eller København, eller sendte det ud til Sverige eller Indien, som er på den anden side af kloden. Derfor har projektgruppen valgt geografisk lokation, som er todelt. Hvor den geografiske lokation på den ene side vil have betydning for, om man skal offshore revisionen for at opnå reduktion i omkostninger. På den anden side vil geografisk lokation have betydning, om offshoring af revision kan fungere med den rette kvalitet, når revision bliver udført et andet sted end revisionskontoret (In-house).

5.1.3 Kvalitetssikring

Kvalitetssikring i revisionshusene blev identificeret som en afgørende faktor for at skabe en høj kvalitet af det modtagne arbejde fra de udenlandske revisorer. Denne overkategori kommer af følgende underkategorier:

- Interne retningslinjer
- samspillet mellem onshore- og offshore-enhederne
- kundens størrelse samt dokumentation

Herunder argumenterer Martin Alsbæk samt Jakob Slotsvang for nogle strategier, der benyttes for at skabe en god kvalitet i revisionsprocessen, som uddybes nærmere i analyseafsnittet. Endvidere beskrives det af respondenterne, hvorledes enkelte revisionshuse besidder en kvalitetsstyringsmanual, der tilsammen det ovennævnte udgør kvalitetssikring som

overkategori. Herunder nævner respondenterne, at EY har etableret en global revisionsmanual, der bl.a. beskriver, hvilke typer rettigheder GDS-medarbejdere har. Derfor vil man have opdelt kvalitetssikring, hvor det på den ene side fremgår, hvilke arbejdsopgaver de udenlandske revisorer må varetage, og på den anden side har man sat en sikkerhedsventil, hvor en dansk medarbejder godkender de udenlandske revisorers arbejde, før man kan gøre brug af det. Endvidere nævnes, at kundens størrelse er en afgørende faktor, i forhold til om den dokumentation, kunden leverer, kan betjenes af udlandet. Det beskrives af respondenterne, at relativt små kunder leverer ringere dokumentation i form af bilag, hvorfor disse kunders revision ikke offshores.

5.1.4 Kommunikation

Kommunikation er den abstrakte overkategori, der udgøres af følgende underkategorier:

- Tillid
- Motivation
- Statusforskelle
- Planlægning og samarbejde

Ud fra analyserne af det empiriske materiale samt litteraturen, havde de indenlandske revisorer en lav tillid til de udenlandske. Dette resulterede i en lav motivation, hvorfor kvaliteten af det modtagne arbejde ikke var tilfredsstillende. Her har projektgruppen vurderet, at det skyldes dårlig kommunikation mellem begge parter. Dette beskrives ikke eksplicit i litteraturen eller i empirien, men er vurderet ud fra en analyse af teorien samt empirien. Fra Erik Lindhart lyder det, at de personlige relationer mellem revisorerne i Danmark samt i udlandet spiller en afgørende rolle for kvaliteten af revisionen samt motivationen. Dette uddybes nærmere i analyseafsnittet nedenfor.

Efter at have afdækket de udarbejdede kategorier fra Grounded Theory rettes fokus mod næste afsnit omhandlende analysemodellen. Omdrejningspunktet i næste afsnit er at beskrive modellens formål samt dens relevans til analyseafsnittet.

5.2 Analysemodellen

For at skabe en kronologisk struktur samt forståelse i analyseafsnittet er der udarbejdet en analysemodel. Modellen er udarbejdet efter observationerne fra Grounded Theory og tager ligeledes udgangspunkt i det lovgivende fra teoriafsnittet. Ydermere er modellen baseret på

litteraturen af Denise Downey samt Daugherty & Dickins. På baggrund af dette stilles der samtidig kritisk over for modellen, da den er belyst af amerikansk litteratur i kombination med danske respondenternes udtalelser. Undersøgelserne i projektet viser, at empirien støder mod teori afsnittet, hvorfor det vurderes relevant at forholde sig kritisk til modellen, da den udgøres af disse sammenstød.

5.2.1 Fundering af modellen

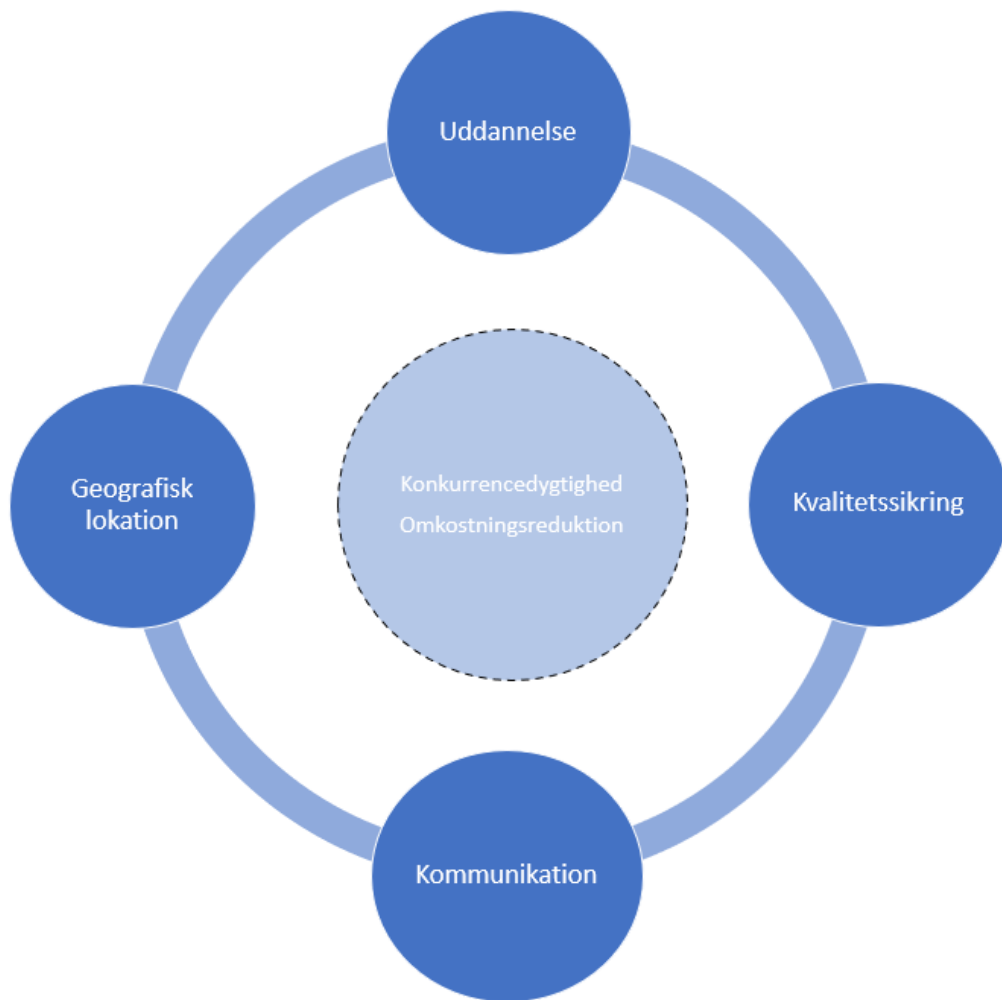
På baggrund af analyserne af empirien samt litteraturen baserer modellen sig på de analyser, der er foretaget med Grounded Theory. Med andre ord vurderes modellen ikke at være fuldendt, da den med høj sandsynlighed kan videreudvikles, men den er fundet meningsfuld at benytte i dette projekt ud fra det materiale, den er skabt af. Dette betyder, at modellen kan se anderledes ud, alt efter hvilke analyser den baseres ud fra.

5.2.2 Formål

Modellen har til formål at beskrive fire faktorer, der har indflydelse på at opnå konkurrencedygtighed samt en omkostningsreduktion. De fire faktorer er baseret på analyserne af kategorierne, som beskrevet ovenfor. Her vurderes det ikke relevant at gengive faktorernes betydning, da det er beskrevet foroven. Endvidere har modellen til formål at vise, hvorledes revisionshuse skal fokusere på disse fire faktorer, for at offshoring-strategien optimeres. På den måde vil man kunne opnå den omkostningsreduktion samt konkurrencedygtighed, som efterspørges ved brug af offshoring.

5.2.3 Design

Modellens design har til formål at illustrere, hvilke fire faktorer der gør sig gældende i form af fire cirkler, der er spændt sammen i en større cirkel. Denne tynde cirkel har til formål at symbolisere, at faktorerne er afhængige af hinanden, for at et revisionshus kan placeres mere konkurrencedygtigt. Den midterste er udformet som en større cirkel samt med en stiplet omkreds. Denne stiplede omkreds har til formål at vise, at cirklen påvirkes af dens faktorer, hvorfor cirklen illustreres større.



Figur 2 viser den udarbejdede analysemodel, der gøres brug af i analyseafsnittet.

Efter at have beskrevet analysemodellen udgangspunkt og formål rettes fokus mod analyseafsnittet, hvor der gøres brug af modellen. Herunder besvares de udarbejdede arbejdsspørgsmål med udgangspunkt i modellen.

6. Analysen

Under dette afsnit besvares arbejdsspørgsmålene med forståelse fra teorien samt resultaterne fra brugen af Grounded Theory. Ydermere forsøges i bredt omfang at strukturere rækkefølgen i afsnittet med det formål at skabe en kronologisk forståelse. Analysen tager afsæt i de udarbejdede kategorier fra det forrige afsnit med det formål at afdække respondenternes udtalelser i lyset af teorien samt undersøge modstridende forhold.

I analysen har projektgruppen vurderet, at det ikke er nødvendigt at beskrive årsagen til offshoring, da teorien samt bekræftelserne fra de forskellige respondenter er fyldestgørende. Hertil rettes fokus mod de krav, der stilles til revisor, samt kvalitetssikring af revisionen, og hvilke udfordringer de enkelte revisionshuse møder i forbindelse med dette. Analysen har til formål at udpensle de problematikker, teorien beskriver, samt hvorvidt de gør sig gældende i Danmark. I diskussionsafsnittet vil projektgruppen fuldføre projektets formål ved at producere et løsningsforslag på de udfordringer, revisionshuse møder.

6.1 Uddannelse

Uddannelseskategorien er abstrakt og dækker over flere problemstillinger. Dette afsnit vil i bredt omfang afdække, hvilke krav der stilles til de udenlandske revisorer for at kunne betjene danske kunder, samt hvilke underliggende problemstillinger der måtte høre til. For at skabe overblik samt styrke læsevenligheden inddeles afsnittet i underkategorier, der tilsammen udgør den endelige kategori.

Revisors kompetencer

Dickins & Daugherty diskuterer, hvorvidt fagligheden spiller en rolle, når der revideres basale revisionsopgaver. De konkluderer for at få den optimale revisionskvalitet fra de udenlandske revisorer, kræves det, at revisorerne besidder mindst en bachelorgrad eller et regnskabsdiplom (Daugherty & Dickins, 2009). Formålet er at sikre et standardkrav fra revisorerne i udlandet, så fagligheden ikke bliver en problemstilling.

I forlængelse af dette argumenterer Erik Lindhart fra EY i Danmark, at GDS' medarbejder i Indien er underlagt samme krav som danske revisorer.

“Men for EY, der er det sådan, at der er samme krav, uanset hvor i verden man er. “

(Bilag 2, side 1).

Erik Lindhart tydeliggør ikke, hvilke typer af krav der stilles til de udenlandske revisorer, men det formodes af projektgruppen at høre under samme danske samt internationale lovgivning, der skal til for at betjene danske kunder. Herunder rettes fokus på revisorlovens § 16, der belyser, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og skal dermed udføre revisionsopgaver i overensstemmelse med god revisorskik samt objektivitet mv. Ydermere findes revisorlovens § 24 relevant, ved at en revisor ved udførelsen af revisionen skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører.

Teamlederen for Deloitte's Charter Servicecenter, Jakob Slotsvang, beskriver det tydeligere i sin udtalelse om de kompetente revisorer, de ansætter til deres afdeling i Bukarest i Rumænien:

“så er det faktisk folk med relativ høj uddannelsesbaggrund, som bliver ansat til at udføre det her arbejde. Så derfor ... vi har vurderet, at de har de fornødne kompetencer, og hvis de ikke har, så kan de lære det de fornødne kompetencer til at udføre de her opgaver.”

(Bilag 4, side 2).

Jakob Slotsvang beskriver, at der bliver ansat medarbejdere med en relativ høj uddannelse til at udføre dele af revisionen for Deloitte Danmark. I forlængelse heraf fortæller Jakob Slotsvang om den positive udvikling, som medarbejderne i deres Servicecenter har produceret:

“De lærer, hvad de skal gøre. Det kan godt være, det ikke er superkomplekst ... arbejdet ... men de kan gøre det væsentligt bedre end mange ... for eksempel assistenter eller trainees, som vil kunne gøre i Danmark.”

(Bilag 4, side 4).

Der dannes modstridende holdninger mellem Jakob Slotsvang og Downey, idet professor Downey udtrykker sin kritiske holdning af det modtagne arbejde fra Servicecentre i Indien. Selvom Downeys forskning retter sig mod revisionen udført i Indien, stiller projektgruppen sig ligeledes kritisk over for Downeys holdninger, ved at Deloitte Danmarks servicecenter har hjemsted i Rumænien og ikke i Indien. Dog vurderes det relevant at inddrage Downeys kritiske holdninger i denne situation for at skabe et komparativt billede af resultatet fra det amerikanske

versus det danske. Downey argumenterer i sin forskning for, at hyppigheden af en ringer modtaget arbejde fra et servicecenter er relativt højt sammenlignet med det arbejde, der er produceret i USA. Jakob Slotsvang er med til at modargumentere Downeys påstand ved at beskrive, at kvaliteten af det udførte arbejde typisk er bedre end det, de indenlandske assistenter og trainees i Danmark producerer.

Kvaliteten af revisionen fra GDS i Indien uddybes nærmere nedenfor i analyseafsnittet med fokus på Erik Lindharts og Martin Alsbæks erfaringer og resultater.

Karriere udfordringer

Daugherty & Dickins diskuterer en række udfordringer, der opstår ved at bruge offshoring-strategien for hyppigt. I forlængelse heraf argumenteres der for, at kravet til revisors faglighed forstørres, og de sætter ligeledes spørgsmålstegn ved nystartede revisors karrieremuligheder samt forfremmelsesmuligheder. De nævner en risiko for, at indenlandske førsteårsrevisorer går glip af praktisk erfaring vedrørende de fundamentale revisionsopgaver. I forlængelse af dette argumenteres der for, at forståelsen af den basale revision akkumuleres på længere sigt til at forstå løsningen bag den komplekse revision. Hertil konkluderes der, at det kan blive udfordrende, hvis man ikke får det fundamentale med i praksis.

Hertil argumenterer Jakob Slotsvang for, at man ønsker at udfordre de nyansatte mere i retningen af den komplekse revision.

“Tanken er jo, at vi i Danmark også skal udfordre vores nyansatte mere, og lære dem nogle flere komplekse ting... i stedet for at have dem til at sidde og stemme banker af for hver kunde. “

(Bilag 4, side 4).

Jf. denne udtalelse ønsker man at udvikle revisorerne i Danmark til at løse mere komplekse revisionsopgaver, hvilke stemmer med litteraturen, der beskriver formålet med offshoring, som tidligere beskrevet i teoriafsnittet. I udtalelsen påpeges yderligere en problemstilling for de nyansatte revisorer i Danmark.

“(...) jeg har i hvert fald set, der har været en del trainees, der har siddet i nogle uger, og har sagt hey jeg mangler noget arbejde (...)”

(Bilag 4, side 4).

Denne problemstilling vurderes ikke at være overraskende og gentages adskillige gange i litteraturen. Her tages der udgangspunkt i en respondent fra Downeys forskning (Interviewperson A), som er manager i en Big Four. Manageren forklarer en frygt for, at de nyuddannede kollegaer ikke vil opnå den samme viden, på trods af at de udfører komplekse revisionsopgaver. Selvom nyuddannede revisorer fokuserer på mere komplekse løsninger, opstår der stadig fejl, grundet af det manglende kendskab fra det basale revisionsarbejde, som bliver offshoret. Hertil udtrykker manageren, at det er resultatet af offshoring, hvor læringen og udviklingen på hjemmemarkedet vil forværres (Downey, 2018, s. 204).

I Downeys forskning forekommer der modsætninger mellem hendes interviewpersoner. Interviewperson B, som er Senior i Big Four, argumenterer for, at omfanget af basale revisionsopgaver ikke er tiltrækkeligt værdiskabende til at påvirke nyuddannede revisorers læring. Forskningen viser yderligere, at Big Four i USA forsøger at planlægge mellem 1500-1800 offshoring-timer. Dertil skal amerikanske kunder betjenes for mindst 150 timer af de udenlandske revisorer (Downey, 2018, s. 205). Martin Alsbæk udtalte, at der blandt andet mangler arbejdskraft, siden de sætter timer af til udenlandske revisorer.

“Der mangler jo medarbejdere i Danmark ... det gør vi i dag, det gjorde vi også for et år siden, og det gjorde vi også for to år siden.”

(Bilag 3, side 4).

Dette citat er benyttet yderligere forneden i analyseafsnittet under kategorien geografisk lokation, og er belyst ud fra dens kategori med uddybende kommentar dertil.

Martin Alsbæk bidrog med en interessant udtalelse omkring brugen af offshoring, nemlig at det også skyldes mangel på medarbejdere i Danmark. Det interessante ved udtalelsen er, at den strider imod udtalelsen fra Downeys interviewperson A. Respondenten udtrykte sin frygt for, at nyansatte kunne miste praksiserfaring ved ikke at beskæftige sig nok med revisionens fundamentale arbejde. Et modargument til denne påstand er ifølge Martin Alsbæk, at det sætter større krav til revisionshuse om at træne deres medarbejdere bedre.

“Men det stiller også nogle højere krav til os for at sørge for, at I [nystartet danske revisorer] lærer tingene hurtigt nok.”

(Bilag 3, side 8).

Ovenstående citat viser, at offshoring har såvel positive som udfordrende aspekter. Der vælges bevidst ikke at gøre brug af ordet “negativ”, men udfordrende. Dette er skyldes, at på trods af at offshoring medfører positive resultater i form af lave omkostninger samt besparelser af mandetimer, stiller det også større krav til revisionshusene om at indføre et bedre træningsforløb til de nyansatte revisorer. Yderligere argumenterer Martin Alsbæk for, at det sætter højere krav til fremtidige nyansatte. I og med der skabes et større ansvar for revisionshuset for at optimere træningsforløbet, så forventes det også af de nyansatte, at de kan modtage et dybere træningsforløb. Med dette har Erik Lindhart et bud på at optimere niveauet.

“(...) min analyse vil være, at man skulle bevæge sig i retning af at ansætte folk på et højere uddannelsesfagligt niveau. Det vil sige at ansætte flere cand.merc.aud.’er, flere HA’ere og så færre HH’ere [HHX – Handelsskolen].”

(Bilag 2, side 11).

Erik Lindhart understøtter Martin Alsbæks udtalelse ved at argumentere for, at man i fremtiden muligvis vil ændre ansættelsesforløbet. Herunder vil der blive ansat færre fra handelsskolen, da det faglige niveau er markant lavere end de universitetsstuderendes niveau. Dog er det vigtigt at understrege, at Erik Lindhart bidrager med et bud på, hvad der muligvis kan forekomme, og at det ikke er på et sikkert grundlag. Dog understøtter litteraturen begge respondenters udtalelser ved at argumentere for, at man ønsker medarbejdere, der kan bidrage med løsninger på komplekse revisioner i tidlige stadier i karriereforløbet. Men for at uddanne bedre revisorer, mener Erik Lindhart, at de ikke nødvendigvis skal sættes til at gentage de basale opgaver mange gange, men kun tilstrækkeligt til at lære, hvad der er nødvendigt.

“Min teori er, man bliver ikke en bedre revisor af at gennemgå tusind stikprøver ... man bliver en god revisor af gennemgå et antal stikprøver, så man ved, hvad det er, man skal gå efter, men ikke at man skal gøre det tusind gange. Der er nogle sager, hvor vi selv kigger på tingene, selvom at GDS også kan. Altså i min verden, der mener jeg faktisk, at det her ... det gør, at mange af de kedelige opgaver, de bliver fjernet eller i hvert fald reduceret, og vores medarbejdere får faktisk en mere stejl læringskurve.”

(Bilag 2, side 4).

I Erik Lindharts udtalelse ovenfor, argumenterer han for, at det ikke er altafgørende for en revisor at foretage store mængder basale revisionsopgaver, men at det afgørende er at have kendskab på et niveau, der giver adgang til at mestre begyndelsen på komplekst revisionsarbejde. Udtalelsen er med til at besvare “frygten”, der udtrykkes fra interviewperson A og B, som indgår i Downeys forskning. Dermed argumenteres der fra Erik Lindhart for, at det ikke er antal gange, man udfører den samme revision, men forståelsen, der skabes undervejs, der giver adgang til kompleks revision. Samtidig giver Erik Lindhart udtryk for sin empati for den frygt, der kan eksistere, i citatet nedenfor.

“Ja, det er bestemt en fuldstændig i orden frygt at have. Og jeg kan godt forstå dem. Jeg tror, at de fleste ved, at man... det er ikke sådan, at man tager en regnskabspost, og siger der er ingen overhovedet i det her land, der skal kunne revidere den her regnskabspost. Men som en nystartet revisor, så bliver man jo oftest sat til mange af de samme ting. Det kunne for eksempel være: gennemgå omkostningsbilag, altså stikprøver.”

(Bilag 2, side 4).

Dermed sættes de nystartede revisorer til at udføre revision, der har samme karakter gentagende gange, så de kan varetage mere komplekse revisionshandlinger. For i virkeligheden kan hele revisionen blive sendt til offshoring-enheden, hvor intet arbejde er tilbage til de danske revisorer. Men dette vil ikke være en ideel løsning, da de danske revisorer ikke vil blive oplært. Derfor skal der være en balance mellem at udsende og beholde revisionsopgaver (**Bilag 3, side 8**). Erik Lindhart udtalte, at man var klar over, at man heller ikke kunne sende alle de simple revisionshandlinger ud af huset, da de danske revisorer skal kunne udvikle sig ved at lære de helt basale opgaver for at tage skridtet videre til de mere komplekse.

“(...) det er jo, at man ikke får lært revisorer op, hvis man fjerner det hele nederste lag af pyramiden fra Danmark. (...) Så det er bestemt også en risiko. Hvis man fjerner alt det arbejde, som det skal laves, som staff 1, 2, og 3 ... så er der ikke nogen, der bliver ansat som staff 1, 2 og 3. Og så er der ikke nogen, der bliver dygtig til at foretage review efterfølgende.”

(Bilag 1, side 4).

Derfor er det en nødvendighed at balancere, hvad man sender videre, så der også er opgaver, som danske revisorer skal lære. For lærer de ikke de helt basale revisioner, så vil det være svært

for dem at reviewe de udenlandske revisorers arbejde, samtidig med at man har et ønske om, at de skal fokusere på mere komplekse problemstillinger.

Delkonklusion

Kategorien Uddannelse bidragede med en dybere indsigt i, hvilke krav der stilles til revisor i kombination med teori samt udtalelserne fra de respektive respondenter. Dertil blev nogle af de problemstillinger, der blev udtrykt i Downeys teori om, hvorvidt revisor skal “frygte” for at miste erfaringer ved ikke at få en bredere erfaring inden for de basale revisionsopgaver, afklaret. I forlængelse heraf viser analysen, at de udenlandske revisorer er underlagt samme krav iht. revisorloven som de danske revisorer. Ved at tilknytte sig disse udenlandske enheder stilles der større krav til revisionshusene samt nyuddannede revisorer. Her viser det sig, at revisionshuse skal styrke deres træningsforløb for nyuddannede revisorer, så ønsket om at få nyuddannede revisorer til at fokusere på kompleks revision hurtigere opnås.

Efter at have afdækket uddannelseskategorien i analysemodellen, rettes fokus mod næste kategori: geografisk lokation. Herunder rettes fokus mod de faktorer, der gør sig gældende, når revisionsvirksomheder rækker mod udlandet for at søge assistance.

6.2 Geografisk lokation

Denne kategori er det abstrakte niveau, som afdækker, hvilke motiver der gør sig gældende, for at revisionsvirksomheder rækker mod udlandet. Som tidligere nævnt udgøres kategorien af de lavere lønomkostninger, manglende arbejdskraft i Danmark, en anderledes arbejdskultur samt tilgængelighed. Derudover viser undersøgelserne, at der findes sproglige udfordringer, hvorfor det vurderes relevant at inddrage dette i kategorien.

Manglende arbejdskraft, lønomkostninger samt sprog

Daugherty & Dickins har gennem deres forskning sammenlignet indiske og amerikanske revisorerers lønninger. De indiske revisorer har en markant lavere løn end amerikanske revisorer, hvorfor amerikanske revisionshuse vælger at offshore for at reducere omkostningerne. Denne faktor gjorde sig også gældende hos danske revisionshuse, da Martin Alsbæk udtalte, at lønomkostningerne er markant lavere i Indien end i Danmark (**bilag 3, side 4**). Denne udtalelse

stemmer overens med litteraturen, der påpeger en økonomisk gevinst ved brug af udenlandsk arbejdskraft.

En anden faktor, som Martin Alsbæk nævnte, var, at Danmark har manglet arbejdskraft i noget tid, når det handler om revision.

'' (...) vores evne til egentlig at tiltrække medarbejdere i Danmark og fastholde dem i længere tid, den står ikke på mål med de timer, der er brug for ... Der mangler jo medarbejdere i Danmark ... det gør vi i dag, det gjorde vi også for et år siden og det gjorde vi også for to år siden.''

(Bilag 3, side 4).

Dermed er de manglende danske revisorer også en medvirkende faktor til, at danske revisionsvirksomheder vælger at benytte udenlandsk arbejdskraft. Men brugen af offshore-enheden i Indien medfører også problematikker. Downey argumenterer for en mulig sprogbarriere, der skaber udfordringer for forståelsen af det arbejde, der skal udføres. Som en lignende problemstilling argumenterer Martin Alsbæk for de udfordringer, der fandt sted i startfasen ved anvendelse af offshoring.

Hertil beskriver Martin Alsbæk, at man sendte arbejdspapirer på dansk til GDS i Indien, hvorfor udfordringerne opstod.

Med dette illustreret Martin Alsbæk, at det er indlysende, at udfordringer ville opstå, når de udenlandske revisorer ikke har kendskab til det danske sprog. Med andre ord beskriver Martin Alsbæk, at det er som at sætte en dansk medarbejder til at udføre et stykke arbejde, der står på russisk **(Bilag 3, side 1-2).**

'' Så det vi har gjort, vi har flyttet vores arbejdspapir på 100 % engelsk, og de er standardiseret, og de er lavet i samarbejde med GDS. Så GDS kender dem. Og GDS har uddannet deres medarbejdere i at bruge dem her.''

(Bilag 3, side 2).

Dermed ændrede man arbejdspapirerne til et sprog, hvor alle parter kunne samarbejde uden sproglige problematikker. Respondenten Jakob Slotsvang udtalte, at rumænske revisorer, der bliver ansat, skal kunne dokumentere, at de kan engelsk.

''Der kan være enkelte situationer, hvor der er en kontrakt eller en faktura, som bliver dokumenteret på dansk, og dermed kan være svær for mit team at forstå, men ellers så foregår alt dokumentation, både i arbejdsrapir mellem revisorerne i Danmark og mit team på engelsk. Vi ansætter også kun folk, der har en sproglig engelsk baggrund og kan bevise, at de rent faktisk kan forstå det engelske sprog. Så der kommer ikke til at være rumænske inputs, som kan være et problem for de danske revisorer.''

(Bilag 4, side 2).

Dermed har de danske revisorer løst denne problematik ved at benytte et standardiseret arbejdsrapir på engelsk for at formindske sprogbarrieren. Samtidig har man standardiseret arbejdsrapirerne, så revisionen udføres på samme måde uanset kunden.

Tilgængelighed og arbejdsvilkår

Denise Downey påpeger i sin forskning, at revisionsvirksomheder, der benytter sig af offshoring, opnår fordele, da man rækker ud til udlandet, som har en højere tilgængelighed, end man har hos de amerikanske revisorer. Samtidig er der andre arbejdsvilkår i Indien. Disse faktorer, som gør sig gældende i det amerikanske perspektiv, findes samtidig i det danske perspektiv. Således udtalte Martin Alsbæk i forhold til den forskel, der er mellem de indenlandske og de udenlandske revisorer:

''den største udfordring vil jeg sige i vores medarbejdere i Danmark ... det er jo, hvad skal man kalde det ... de forskellige arbejdsvilkår ... fleksibilitet ... hvad skal man kalde det, mængden af overarbejde ... den er helt anderledesovre i Indien, end den er i Danmark.''

(Bilag 3, side 9).

Dette viser, at når revisionsvirksomheder har brug for medarbejdere til at løse arbejdsopgaver, skal man blot række ud til offshore-enheden, hvor udenlandske revisorer er til rådighed og klar til at assistere. I GDS i Indien har man en anden tilgang, end hvad man er vant til i Danmark, mener Martin Alsbæk.

''Fordi når du også siger til dem: ''Jeg vil gerne få lavet den her revision'', så siger jeg til dem: ''Hvornår har I tid?''. Så siger de; ''Hvornår vil du have det lavet?''... ''Nej, nej, hvornår har du tid?!''. ''Jamen, hvornår vil du have det lavet?''. ''Nej! Det er dig, det er din kalender ik'?''.''

(Bilag 3, side 13).

Martin Alsbæk udtrykker også bekymring overfor de indiske kollegaer, men udtaler, at det er sådan virkeligheden forholder sig, men at man stadig skal udvise respekt for deres liv og arbejde. Der er tilgængeligheden på et helt andet niveau, end hvad man er vant til i Danmark. For når Martin Albæk rækker ud til Indien for at få hjælp, så går der som regel ikke lang tid, før han får den hjælp, han efterspørger.

'' (...) så der sker noget med det samme (...) jeg havde en oplevelse under sommerferien, hvor jeg skulle have gjort noget teknisk, og de mennesker, jeg så havde skrevet til, de var enten på ferie eller så var de ... de svarede så ikke i hvert fald. Jeg havde fat i 6-7-8-9 stykker her i landet ... i Danmark ... Så skrev jeg til Nikita [GDS-Manager], om der var nogen i GDS, der kunne hjælpe mig? ''Sure Martin'', så gik der halvanden time, så havde de fikset det. Altså ... der er et andet apparat i virkeligheden.''

(Bilag 3, side 10).

Dette illustrerer den forskel, der hersker blandt de indenlandske og de udenlandske revisorer, der befinder sig i Indien, hvor tilgængeligheden af medarbejdere, der skal løse opgaver, er markant højere. Martin Alsbæk forklarer yderligere, at danske medarbejdere har et andet arbejdsliv end inderne.

''vi [danskerne] har bare et andet arbejdsliv i Danmark. Der er nogle af dem, de vil måske gerne det meste af året, de har ikke så meget lyst til overarbejde og sådan nogle ting. Og så kan det godt være, at det tager 10 timer, hvis du sender opgaven til Indien, og du selv skulle have brugt 6 timer, men ligegyldigt, hvis det sparer dig 6 timer, som du slet ikke har lyst til at arbejde.''

(Bilag 3, side 16).

Arbejdspresset bliver taget fra de danske medarbejdere, hvor de kan pleje deres work-life-balance. Derudover sætter de danske revisorer tid af til at udføre mere komplekse arbejdsopgaver.

''jeg tror bare, vi er kommet til et punkt i revisionens udvikling, hvor det ikke giver mening, at folk skal sidde og spille sin tid på lette opgaver.''

(Bilag 4, side 6).

Dermed tegner der sig et billede af, at danske revisorer beskæftiger sig med opgaver, der er mere udfordrende, hvor mindre udfordrende opgaver vil blive sendt videre til offshore-enheder, selvom det vil tage de udenlandske revisorer længere tid at udføre.

''Det tager jo flere timer dernede, men det betyder jo ingenting, fordi lønomkostninger er jo så lave.''

(Bilag 3, side 4).

Selv hvis det tager længere tid, så er timelønnen markant lavere, end hvad den er i Danmark, og derfor kan danske medarbejdere få lettet arbejdspresset, samtidig med at de kan fokusere på opgaver med en højere kompleksitet. Dermed er den geografiske lokalitet en faktor, hvor der er flere fordele at hente i udlandet, når danske revisorer ønsker at reducere omkostninger og få assistance. Den teknologiske udvikling er også en del af den proces, der er med til at bane vejen for offshoring-strategien. Erik Lindhart sammenligner COVID-19-begivenheden med offshoring, da arbejdet ikke bliver udført fra revisionskontorerne.

''Og man kan sige, teknologi hjælper rigtig meget. Hvor tidligere, der har teknologien været begrænset. Og derfor har det været mere besværligt at lave offshoring. Så når man snakker om offshoring, så tror jeg, vi alle sammen kan kigge tilbage på et forår, hvor vi sad rigtig meget hjemme. Og ... hvor vi skulle løse rigtig meget de samme opgaver. I virkeligheden mange af de problemstillinger, som vi ser i offshoring, det er de samme, som når vi sidder hjemme og arbejder. Vi kan ikke se vores kollegaer. Vi kan ikke, hvis man er flabet, man kan ikke røre ved sine kollegaer. Altså man kan ikke komme tæt på. Så vi har alle sammen arbejdet under de samme problemstillinger, her i foråret under COVID-19. Og derfor tror jeg, vi vil se stor vækst i offshoring, fordi det nu er ... man kan kalde det bevist, at det kan lade sig gøre. Vi er alle sammen kommet igennem vores revisioner. Og mange er ovenikøbet kommet fornuftigt igennem revisionerne. Så man kan sige, at døren er sparket ind for offshoring.''

(Bilag 1, side 1).

COVID-19-pandemien har sat offshoring af arbejdsopgaver i perspektiv, da det ikke vil have nogen betydning, hvor og af hvem arbejdsopgaverne bliver løst. Nøglen til at kunne samarbejde

på tværs af landegrænser, uanset om det er i Canada, Tyskland eller Aalborg, er kommunikationen, hvor de involverede parter skal drøfte planlægningen af revisionen samt uddelegere ansvarsområder til de forskellige medarbejdere i Danmark samt i Indien (**Bilag 3, side 5**).

Afslutningsvis henvises der til **afsnit 6.5**, hvor det sidste arbejdsspørgsmål besvares omkring offshoring i andre brancher. I afsnittet omkring andre brancher, er der faktorer, som virksomheder forholder sig til for at vælge den rette lokation til at sende driften videre til udlandet.

Delkonklusion

Kategorien geografisk lokation giver et billede af, hvilke faktorer der gør sig gældende, for at de danske revisionsvirksomheder EY og Deloitte vælger at offshore revisionshandling til henholdsvis Indien og Rumænien. Den almenkendte hemmelighed ligger i, at der er en økonomisk vinkel i at vælge lande, der har billigere arbejdskraft end den, man har i Danmark. Dertil, som litteraturen beskriver, er de sproglige barrierer en problematik, som projektgruppens interviewpersoner har løst ved at standardisere arbejdsopgaverne til engelsk i samarbejde med de udenlandske revisorer. Derudover viser litteraturen, at udenlandske medarbejdere er mere tilgængelige, når man ønsker hjælp til løsning af revisionsopgaver. Her fortæller respondenterne, at de erfarer, at de udenlandske revisorer i Indien er mere tilgængelige end de danske revisorer. Samtidig kom det frem, at de indiske revisorer har en anden tilgang, hvad angår arbejdskultur, sammenlignet med de danske revisorer. Men dette er til de danske revisionshuses fordel, da lønomkostningerne er markant lavere i Indien. Derudover har COVID-19-pandemien, ifølge Erik Lindhart, bevist, at lokation ikke har en betydning i forhold til at få fuldført revisionen, da kommunikation er nøglen til et succesfuldt samarbejde.

Efter at have afdækket geografisk lokationskategorien i analysemodellen, rettes fokus mod næste kategori: kvalitetssikring. Herunder er fokus særligt på, hvorledes revisionshuse stræber for at opretholde den høje kvalitet, og hvilke kvalitetsmanualer de er underlagt. Samtidig argumenteres der for, hvilke strategier der benyttes med de udenlandske revisorer for at sikre en fælles forståelse for det arbejde, der udføres.

6.3 Kvalitetssikring

Denne kategori afdækker de faktorer, der er på spil, når revisionsvirksomheder benytter offshoring for at fastholde den rette kvalitet, der efterspørges ved udførsel af revisionsopgaver. Kvalitetsstyringsmanualer er styrende for sammensætning af det rette team til opgaverne og beskriver medarbejdernes rettigheder, i forhold til hvad de må foretage sig i revisionen. Som tidligere nævnt, har kundernes størrelse en betydning i forhold til udlevering af dokumentation, og på den måde vil man kunne opnå en bedre kvalitet.

Derudover undersøgte projektgruppen, om relationer mellem onshore- og offshore-enhederne er med til at styrke samarbejdet og på den måde bidrage til en højere kvalitet af de revisionsopgaver, der bliver sendt tilbage.

Interne retningslinjer og samspillet mellem onshore og offshore

For at revisionsvirksomheder kan sikre den rette kvalitet i det arbejde, der bliver udført af udenlandske revisionsmedarbejdere, er det de enkelte revisionshuses kvalitetsstyringsmanualer, som er styrende (**Bilag 2, side 7**). Som nævnt i teoriafsnittet under international lovgivning skal revisionsvirksomheder tage afsæt i ISQC 1-standarden, hvor der stilles krav til både revisionsvirksomheden, den opgaveansvarlige samt dets personale. I afsnit 16 i ISQC 1 (firmaniveau) samt afsnit 8-25 i ISA 220 (opgaveniveau), stilles der krav for at sikre en høj kvalitet af revisionen. Der skal blandt andet skabes en kultur i virksomheden, hvor kvalitet anerkendes som en afgørende faktor, når der udføres revision. De involverede skal have de rette kompetencer, erfaring samt beføjelser, når ledelsen uddelegerer operationelle ansvar. Derfor skal man have de rette medarbejdere med de rette færdigheder, som kan udføre revisionen med en høj grad af sikkerhed. Dertil skal den opgaveansvarlige partner tilkendegive sin identitet, sin rolle og sit ansvar, når han/hun skal afgive erklæringer. Dertil skal man sikre sig, at de relevante krav og standarder er overholdt, for at den opgaveansvarlige kan afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed. Som nævnt, vil overvågningsprocessen foregå ved, at medarbejdere udfører revisionen, og mere erfarne medarbejdere reviewer det udførte arbejde (ISQC 1, afsnit 16). Martin Alsbæk udtalte, at samarbejdet med offshore-enheden i Indien var præget af at samle et team, hvor de personlige relationer styrkes. Derfor benyttede han sig muligheden for at lære medarbejderne bedre at kende og sørge for, at de kom hinanden nærmere i samarbejde med manageren i Indien.

” (...) [Jeg] har gjort det på den måde, at Nikita og jeg synes var fornuftigt ... Vi lavede som noget af det første, share points, hvor både hendes medarbejdere og mine havde adgang ... hvor vi delte vores billeder ... og den erfaring vedkommende havde ... ligesom at få ansigter på ... for ellers bliver det bare sådan noget, jeg sender lige til et eller andet til Indien ... Nej, du sender til en eller anden medarbejder, som du kan se et billede af, som har den og den baggrund, og som har så mange års erfaring ... så igen, så man arbejder som et team.”

(Bilag 3, side 12).

På den måde vil man kunne relatere sig til og få ansigt på de mennesker, som man arbejder sammen med, selvom de to lande er på to forskellige kontinenter. Derfor skubber man onshore- og offshoreholdene tættere på hinanden, så afvikling af opgaverne ikke sker selvstændigt i hver sin ende. På den måde kan begge enheder se, hvem de arbejder sammen med, når de løser opgaver. Ligeså kan man se, hvilken baggrund samt erfaring de involverede har. Ligeledes har man valgt en kontaktperson, der skal varetage de danske revisorers ønsker. På den måde skabes der mere tillid i samspillet mellem de to grupper.

”Så vi har vores, kan man jo sige, mid-market-GDS på vores sager, så har vi gjort det, at vi har tilknyttet alle vores engagement-managere og engagement-seniorer en GDS-Senior. Så de har én person, de arbejder sammen med. Deres point of contact ... Det vil sige, du får den der relation, som gør, at du ... man kommer til at kende hinanden mere og mere. Man kommer til at stole på hinanden. Det bliver et 'vi' i stedet for 'dem og os'.”

(Bilag 3, side 2).

Derfor vil man arbejde sammen som ét team og kan italesætte det som et vi, når der arbejdes. For at virksomheden kan sikre sig den rette kvalitet, skaber man personlige relationer med de udenlandske revisorer. Deraf stiger motivationen og styrker tilliden mellem indenlandske og udenlandske revisorer. Derfor har man blandt andet indledt et samarbejde om at udarbejde arbejds papirerne sammen, så de udenlandske revisorer har kendskab til dem, når de anvendes i revisionen.

“(...) de [arbejds papirerne] er standardiseret, og de er lavet i samarbejde med GDS. Så GDS kender dem. Og GDS har uddannet deres medarbejdere i at bruge dem her.”

(Bilag 3, side 2).

Dermed sikrer man sig den rette kvalitet, når de danske revisionshuse udsender revisionsopgaver til de udenlandske revisorer, da de udenlandske kollegaer vil være bekendt med de arbejdsopgaver, der benyttes til løsning af revisionen af de danske kunder.

Disse processer styres af de protokoller, som revisionsvirksomheden i Danmark har sat. Martin Alsbæk udtaler, at der også findes revisioner, som offshore-enheden ikke må varetage. Men derudover er de udenlandske revisorer uddannede, og derfor er kvaliteten af det udførte arbejde tilfredsstillende.

''Mit take på det her, det er jo, vi har mennesker siddende, der er fuldt ud så veluddannede, som vi er i Danmark ... De har de samme værktøjer til rådighed. Vi arbejder med det samme software, samme computere ... Det, der er forskellen, det er nok, hvad skal vi sige... Det er også meget drevet af de protokoller, som styrer processerne ... hvad er det, som de har lov til, og hvad de får lov til at lave''.

(Bilag 3, side 3).

Dette stemmer overens med Daugherty & Dickens's forskning, hvor adskillige partnere udtalte, at de indiske revisorer har den samme revisionskvalitet som de amerikanske revisorer. Derudover er det de protokoller, som virksomheden har opsat, der er styrende for, hvad en udenlandsk revisor må løse af opgaver. Regnskabsmæssige skøn og værdiansættelsesproblematikker må de eksempelvis ikke varetage (**Bilag 3, side 3**). Der er også klare regler for, hvad en revisor må signe af, og hvad arbejdsopgaverne må indeholde. Martin Alsbæk fortæller, at der også skal ske en udvikling hos de udenlandske revisorer.

''(...) det er i stedet for, at du skal have en medarbejder hos GDS, der skal sidde og kontrollere bankafstemninger 10 timer om dagen 7 dage om ugen, så er det spørgsmålet om at få bedre arbejdsopgaver, så du rent faktisk har en positiv oplevelse med det, du laver ... så du har mere indhold i din arbejdsopgaver.''

(Bilag 3, side 3).

Derfor har man i Ernst & Young valgt at udvikle processerne, så offshoring af revisionen til udenlandske revisorer ikke kun er low significant tasks, som bankafstemninger, men nu har man sat dem til at kunne udføre det meste af revisionen, som de danske revisorer også bliver sat til, men med få undtagelser.

Erik Lindhart udtaler, at kvaliteten er så høj, at man ikke burde begrænse dem, bare fordi de ikke befinder sig i Danmark. Men i henhold til de manualer, som revisionsvirksomheden er underlagt, må en udenlandsk revisor ikke være en second level reviewer.

''Det er sådan, som det er lige nu, at vores globale revisionsmanualer siger, hvad en GDS'er ikke må signe af som second level reviewer. Det vil sige, der må ikke findes arbejdsrapport i en fil, som ikke er signeret af en, der sidder i Danmark.''

(Bilag 2, side 6).

Erik Lindhart har tiltro til kvaliteten af de opgaver, som de udenlandske medarbejdere behandler. For de udenlandske revisorer i Indien har de rette kompetencer, hvilket alligevel vil fremgå, hvis en opgave kommer til kontrol.

'' (...) En sag, der kommer i kvalitetskontrol, der vil man også se på, hvad er det for nogle medarbejdere, der har løst den, og har medarbejderen de rette kompetencer.''

(Bilag 1, side 3).

Derfor ønskes der fra Erik Lindharts side en ændring, så de indiske kollegaer får mere frihed, da der intet er at frygte, hvis en opgave kommer til kontrol, i og med at kvaliteten er som det efterspørges.

''Min konklusion er egentlig, at man burde kunne ophæve den regel, og sige, at alt der hedder low risk accounts, der hvor der ikke er særlig risiko knyttet til regnskabsposten, der burde en GDS-manager kunne signe af som second level reviewer ... Fordi kvaliteten er ... i mange tilfælde, der vil jeg hellere have en sag, der er lavet i Indien i kvalitetskontrol, end jeg vil have en sag, der er lavet af en dansker i kvalitetskontrollen. Fordi kvaliteten dér er generelt højere.''

(Bilag 2, side 6).

I henhold til de retningslinjer internt i revisionsvirksomheden, som styrer, hvad en udenlandsk revisor må udføre og ikke udføre, vil man kunne sikre sig, at kvaliteten af det udførte arbejde er med høj grad af sikkerhed. Derudover er der en sikkerhedsventil, når de udenlandske revisorer har færdiggjort en opgave.

''(...) de her ansatte, de arbejder så igennem vores egen lille portal, hvor at revisorerne i Danmark kan tilgå, og sige vi vil gerne have udført det her arbejde i den her uge, og så sidder jeg som teamleder og allokerer det her arbejde ud til mine team members, som så udfører det. Sender det tilbage til mig, jeg gennemgår det, og så sender vi det tilbage til Danmark.''

(Bilag 4, side 3).

Jakob Slotsvang, der befinder sig i Rumænien, udtaler, at opgaverne, før de bliver sendt tilbage til Danmark, skal igennem ham, for at han kan sikre sig, at det er udført efter de danske standarder. Dermed indgår han i samspillet med de øvrige teammedlemmer og i overensstemmelse med retningslinjerne, hvor arbejdspapirerne skal signes af en dansk medarbejder, selvom medlemmerne har de rette kompetencer til at udføre opgaverne.

''(...) vi har vurderet, at de har de fornødne kompetencer, og hvis de ikke har, så kan de lære det, de fornødne kompetencer til at udføre de her opgaver. Derudover så er min rolle også som teamleder dernede at kvalitetssikre det arbejde, der bliver udført, så det lever op til den danske standard. Og til sidst så, kræver vi revisionsteamet i Danmark, reviewer det arbejde, der bliver lavet. Så det lever op til de danske standarder.''

(Bilag 4, side 2).

I mødet med interviewpersonerne fandt projektgruppen frem til, at revisorerne forholder sig til de protokoller, som det enkelte revisionshus anvender. Martin Alsbæk udtalte, at der er få revisionshandlinger, som de udenlandske revisorer i Indien ikke må berøre. Ukurans i et varelager kunne være en handling, som de udenlandske revisorer ikke må varetage, da det ikke vil være hensigtsmæssigt at sætte folk, der er i et andet land, til at udføre sådan en type opgave, og dette står også i deres protokol, som er styrende for, hvad de må og ikke må (**Bilag 3, side 6**). Jakob Slotsvang udtalte, at de også har regler for, hvad de rumænske revisorer kan hjælpe med, og for at samarbejdet skal give den rette kvalitet, så skal man være ærlig omkring, om man kan udføre en opgave med den rette kvalitet.

''Vi har for eksempel en regel at kontrolrevision, det kan vi ikke lave hernede. Fordi der er for meget stillingtagen til om en kontrol er effektiv eller ej. Der er flere revisorer i Danmark,

der har prøvet at sende noget test ned til os, hvor vi har været nødt til at sige, det kommer ikke til at ske, at vi skal hjælpe dem med det ... vi har ikke kompetencerne til det.”

(Bilag 4, side 5).

For selvom man har en standardiseret tilgang til at udføre opgaverne, så vil der være opgaver, som det ikke er hensigtsmæssigt at lade en offshore-enhed varetage. Derfor vil disse protokoller sætte rammerne for de aftaler, der er mellem onshore- og offshore-enhederne, for at kvaliteten af opgaverne er fyldestgørende.

”Egentlig er jeg så stor fortaler for det her offshoring af revision, jeg kan egentlig ikke se, hvad der kan være negativt ved det ... hvis processerne fungerer, og der er et stringent flow ... i hvordan det bliver sendt ned og kommer tilbage igen ... med høj kvalitet ... så er det jo win/win på alle parametre.”

(Bilag 4, side 6).

Derfor vil de danske revisorer i samarbejde med de udenlandske revisorer tilføje værdi ved brug af offshoring, når der skal udføres revisionshandlinger. På den måde kan man arbejde på tværs af landegrænserne, så længe der er klare retningslinjer, der er styrende i arbejdsgangen. For i sidste ende ligger ansvaret hos den opgaveansvarlige partner, der skal sikre sig, at både de udenlandske og indenlandske revisionshandlinger har den rette kvalitet.

” (...) uanset om jeg får lavet revisionsarbejdet i Irland, Canada, Sverige, Tyskland, Norge eller i Indien, så er det mit ansvar. Og kun mit.”

(Bilag 3, side 17).

Dermed vil ansvaret for kvaliteten udelukkende være hos den underskrivende partner, og derfor vil det ikke have betydning, om revisionerne bliver udført i Danmark eller uden for landets grænser, da processerne, der bliver anvendt i revisionen, er de samme både hos de indenlandske og de udenlandske revisorer.

Kundens størrelse samt dokumentation

Under møderne med aktørerne drøftede projektgruppen, hvilke typer af kunder man offshorer til samt størrelsen på virksomhederne. Projektgruppen var i en tidlig fase stødt på, at mindre kunder havde udtrykt deres utilfredshed, når de fandt ud af, at revisionsvirksomheden havde

offshoret dem til Indien. Der svarede Erik Lindhart, at det ikke er noget, de er stødt på, og samtidig sender de revisionshandlingerne til udlandet på alle deres kunder. Dermed kræves der ikke en bestemt størrelse på en kunde, for at revisorerne vælger at offshore. Erik Lindhart udtalte, at de mindre virksomheder er de kunder, de offshorer mindst af (**Bilag 2, side 8**).

''Og det [at offshore mindre kunder] hænger sammen med, at kvaliteten af dokumentation, vi får fra kunden, typisk ikke er god nok til, at vi kan det [sende til et offshoring-center].''

(Bilag 2, side 8).

Dette hænger sammen med, at større virksomheder er i besiddelse af bedre teknologi, der giver bedre dokumentation. På den måde vil man kunne sende dokumenter med god kvalitet, som udenlandske revisorer kan forholde sig til. Hvorimod det ved mindre kunder, der er mindre strukturerede, ikke vil være til at finde ud af, selv hvis man sidder lige ved siden af (**Bilag 3, side 9**). Forskellen mellem de udenlandske revisorer i Indien og de danske revisorer, når der dokumenteres, er anderledes, ifølge Martin Alsbæk.

''Der er masser af opgaver ... hvor jeg vil påstå, at kvaliteten er især, hvis man skal sidde og lave til ... hvad man har kontrolleret, og hvordan man har kontrolleret det, en helt anden kvalitet ... hvor i Indien, der er det faktisk allerede blevet gjort ... Du kan se, hvad der er sket ... Jeg har oplevet, hvor jeg har kigget på regnskaber, hvor det er en dansk medarbejder ... jeg aner ikke, hvad de har set på ... der står bare i det ene hjørne, at det er det her, vi har kigget på, og det er fint.''

(Bilag 3, side 9).

Den gode dokumentation vægtes højt, især når der bliver foretaget kvalitetskontrol (**Bilag 3, side 9**). Der mener Martin Alsbæk, at de indiske kollegaer har en bedre kvalitet i udførelsen af opgaverne. Dette kan hænge sammen med den mentalitet, de indiske revisorer arbejder ud fra.

''Det er helt sikkert. Man kan sige, deres evne til ... jeg tror også, det er noget med ... mentalt ... vi har en metodik, vi skal følge globalt ... altså i Indien, der bliver den fulgt! I Danmark der bliver den for det meste fulgt. (...) Så får vi ikke lige helt lavet det ... Men der

er en helt anden tilgang til det... (...), men når det gælder revisioner og dokumentation af den, så er det rigtig rart, at man bare følger bogen, ik?''

(Bilag 3, side 11).

De indiske revisorer er mere omhyggelige, hvad angår dokumentation, og vil dermed styrke kvaliteten af det udførte arbejde, mener Martin Alsbæk. Dermed vil det heller ikke have nogen betydning, når opgaver, der er berørt af den udenlandske arbejdskraft, bliver taget til kontrol, da kvaliteten er på plads, mere end hvad den vil være i Danmark. Den professionalisme, der er omkring arbejdet, og især den point of contact-person, som har ansvaret for offshore-enhederne, er fuldt ud matchet med de danske senior managere, der er i Danmark. De er i hvert fald ikke mindre uddannede end danskerne, udtaler Martin Alsbæk **(Bilag 3, side 11)**.

Jakob Slotsvang udtalte, at de rumænske medarbejdere er specialiseret i de forskellige områder, og at man vil opnå en højere kvalitet, end hvad man er vant til **(Bilag 4, side 1)**. Jakob Slotsvang sammenligner de danske revisorers arbejde med de udenlandske, hvor han mener, at de danske revisorer ikke vil kunne komme helt i dybden, når de udfører arbejdet, som de rumænske revisorer gør. De udenlandske revisorer i Rumænien sidder udelukkende med disse opgaver, hvorimod de danske revisorer skal forholde sig til mange flere ting, og der vil de udenlandske revisorer have en bedre kvalitet, når de gennemgår arbejds papirerne.

Delkonklusion

Kategorien Kvalitetssikring bidrager med de krav, der stilles i de enkelte revisionsvirksomheder, hvor kvalitetssikringsmanualer er styrende i sammensætning af team, hvor de rette medarbejdere med de rette kompetencer udgør teamet for løsning af revisionen. Derudover er samarbejdet mellem onshore- og offshore-enhederne en afgørende faktor for kvaliteten af revisionen, der skal sikre den rette kvalitet, når revisionen udføres. Man skaber tillid mellem de udenlandske og de indenlandske revisorer, hvor man italesætter samarbejdet som et vi, hvor man anser hinanden på samme team. Derfor vil motivationen stige i takt med, at tilliden bygges, og på den måde opnår man en bedre kvalitet. Man har derudover i henhold til de styrende manualer skabt en sikkerhedsventil, der skal sikre den rette kvalitet i revisionen. Udenlandske revisorer reviderer ifølge projektgruppens interviewpersoner bedre end de danske revisorer, hvor dokumentationen i høj grad er mere udførlig, end hvad man ser hjemme i Danmark. Derfor har man ingen udfordringer med kvaliteten, selv hvis det kommer op til en

kvalitetskontrol. Derfor mener interviewpersonerne, at hvis processerne, der bliver sat for benyttelse af offshoring, bliver fulgt, vil man kun opnå positive effekter.

Efter at have analyseret de faktorer, der gør sig gældende under denne kategori, rettes fokus mod analysemodellens sidste kategori: Kommunikation. Herunder fokuseres der på de problemstillinger, der gør sig gældende i empirien samt i litteraturen i form af den lave tillid samt ringe revisionskvalitet, der udføres af de udenlandske revisorer.

6.4 Kommunikation

Denne abstrakte kategori afdækker de problemstillinger, der er undersøgt i litteraturen. Projektgruppen har ud fra Downeys teori udpenslet adskillige problemstillinger, der ønskes undersøgt nærmere. Herunder tages der udgangspunkt i følgende problemstillinger relateret til de udenlandske revisorer, som udfører arbejdet, når der offshores. Følgende underkategorier er identificeret: tillid, motivation, statusforskelle samt planlægning og samarbejde. Disse underkategorier er samlet under kommunikation som den endelige kategori.

Dette er gjort på baggrund af en vurdering af, at manglende kommunikation er årsagen til de nævnte problemstillinger. Samtidig vurderes kommunikationen at være en kernefaktor i forhold til at optimere kvaliteten af det udførte arbejde fra de udenlandske revisorer. Samtidig vurderes der at være en stor korrelation blandt underkategorierne. Undersøgelsen af empirien samt litteraturen har vist, at mangel på tillid har ledt til lavere motivation og skabt statusforskelle, hvorfor der analyseres på disse kategorier sammen og ikke adskilt.

Tillid, motivation og statusforskelle

Af Downey fremgår det, at udenlandske revisorer ofte oplever en mangel på klientinformationer. Dette har ledt til adskillige udfordringer i form af misforståelser samt dårlig kommunikation i revisionsprocessen, hvilket ikke har givet den optimale forståelse af kunden. Dette har ledt til fejl og en manglende tillid til revisorerne i Indien, hvilke har medført, at indenlandske revisorer i USA har en skeptisk tilgang til de udenlandske revisorer.

Interviewperson B, som er senior i Big Four, forklarer, at man havde tendens til selv at rette på fejlene i det modtagne materiale. I forlængelse af dette forklarer senioren, at man ofte selv ville stå med en stor portion af arbejdet, da man ikke havde den fornødne tillid til at de udenlandske

revisorer kunne udføre det korrekt. Samtidig foretog man ikke feedback på grund af tidsmangel og frygt for at overskride deadlines.

Erik Lindhart fra Ernst & Young udtalte i mødet med projektgruppen, at han ofte sidder med forskellige opgaver i forskellige niveauer.

“Nu er jeg senior manager. Jeg kommer tit til at sidde og lave både assistent-, senior- og managerarbejde ... fordi at tiden er kort. Og det er nemmere at lave det selv.”

(Bilag 2, side 8).

Med dette mente Erik Lindhart, at man burde sende arbejdet tilbage til offshoreholdet, for ellers vil de ikke kunne lære af den fejl, de har begået, men tiden er en faktor, som gør, at han selv sidder med opgaverne og retter dem til, da det vil tage længere tid, hvis det skulle sendes tilbage
(Bilag 2, side 8).

Angående tillid til udenlandske revisorer, udtalte Erik Lindhart:

“man kan sige, i udgangspunktet, der har jeg mindre tillid, indtil jeg har lært den pågældende person at kende.”

(Bilag 2, side 5).

I ovenstående citat beskriver Erik Lindhart ligeledes, i hvor høj grad han har tillid til sine medarbejdere, indtil han lærer de pågældende medarbejdere at kende. Dette vurderes at være normalt, i og med at tillid opbygges over tid, jo mere relationen styrkes. Men denne tillid opbygges blandt onshore- og offshore-enhederne, hvor den vil komme på samme niveau, når de danske revisorer har lært deres udenlandske kollegaer at kende.

“(...) De GDS'er, som jeg er vant til at arbejde sammen med, og som jeg kender, dem stoler jeg på på præcis samme niveau som en dansk medarbejder.”

(Bilag 2, side 4).

Dette bevidner, at tilliden blandt Erik Lindhart og de udenlandske revisorer vil styrkes, når de bliver vant til hinanden. Hvorimod tilliden til en ny kollega fra Indien vil være mindre, da der ikke er nogen form for relation imellem dem endnu. Dermed mener Erik Lindhart, at eftersom relationen styrkes og historik skabes, så styrkes tilliden til de udenlandske revisorer. Dermed

styrkes relationen i så bredt omfang, at man har den rette tillid til GDS-medarbejderne såvel som til de danske revisorer. Af Downeys teori fremgår det, at de amerikanske revisorer mangler på tillid til deres udenlandske kollegaer. I den forbindelse har projektgruppen undersøgt, hvad dette skyldes. Erik Lindhart argumenterer for, at tilliden styrkes af de personlige relationer, som skabes til de udenlandske revisorer, og erkender, at hvis man ikke skaber disse relationer, så vil man fejle på længere sigt. Med dette kritiserer han de amerikanske revisorerers tilgang til de udenlandske kollegaer hos GDS.

“Jeg tror i særdeleshed i USA; der har man ikke set værdien af personlige relationer”

(Bilag 2, side 3).

Erik Lindhart kritiserer de amerikanske revisorerers tilgang, hvor de har udfordringer med at skabe personlige relationer til deres udenlandske kollegaer. Manglende tillid har ledt til lavere motivation hos de udenlandske revisorer, men det interessante er Downeys holdning til disse statusforskelle, der skabes blandt revisorerne. Downey beskriver de statusforskelle, der hersker blandt de indenlandske samt udenlandske revisorer. Dette er baseret ud fra revisorerne's intellektualitet. De indenlandske revisorer har kontrollen over budgetteringerne af revisionen, arbejdsskemaerne og den generelle planlægning, hvilket efterlader de udenlandske revisorer uden inddragelse eller kendskab til revisionen som helhed. Tidligere i afsnittet blev det beskrevet, at de udenlandske revisorer ikke havde det fornødne kendskab til kunden, hvorfor kvaliteten af det arbejde, der udføres, ikke er tilstrækkelig. Downey beskriver yderligere, hvordan amerikanske revisorer vedligeholder denne statusforskel igennem stereotyp adfærd i form af højere viden og ressourcer. Derved har amerikanerne en skeptisk tilgang til de udenlandske revisorer i form af tvivl om de udenlandske revisorerers kompetencer. Samtidig har det ledt til en nedtoning af det udførte arbejde fra udlandet og en større tilbøjelighed til at kassere det udførte arbejde.

Denne holdning, Downey bidrager med i sin teori, vurderes at være yderst interessant at undersøge dybere, da det strider imod strategiens formål og fordel. Erik Lindhart bidrager med et interessant modargument til denne problematik, der opleves i litteraturen.

“(...) Og jeg synes, det rammer rigtig godt ind det der med, man må aldrig nogensinde se outsourcing som en underleverandør. Man skal se outsourcing som en del af teamet, der er placeret et andet sted. Så kan man jo få fordelene af, at man er i forskellige tidszoner, så man

*kan få den her 24-timers workforce. Det [forskellige tidszoner] er bestemt en af fordelene.
"Men man må aldrig nogensinde glemme, at det er et teammedlem, man har siddende dér, og
ikke en underleverandør."*

(Bilag 2, side 2).

Downey beskriver, hvordan de amerikanske revisorer skaber en 24-timers workforce, som hjælper med at færdiggøre revisionen hurtigere. I citatet beskriver Erik Lindhart, at man ikke må betragte de udenlandske revisorer som en underleverandør. Med andre ord argumenterer Erik Lindhart for, at de ikke skal betragtes som en service, der er klar til at levere noget arbejde efter behov. Men de skal heller betragtes som kollegaer på lige fod med onshore-teamet, hvor de er en del revisionsteamet. Den eneste forskel er, at de er bosat i et andet land. Martin Alsbæk argumenterede for, at hele setuppet er baseret på at samarbejde som ét team.

"(...) der har jeg indledt et meget tæt samarbejde med den ledende medarbejder i den GDS-afdeling, som egentlig servicerer midt market. Og til trods for vi er gået lidt på tværs af de overordnede strukturer, så har vi lavet et setup der hed, at vi skal arbejde som ét team."

(Bilag 3, side 1).

På denne måde styrkes de personlige relationer, hvilket er med til at styrke tilliden mellem teamene, hvor motivationen hos medarbejderne i Indien styrkes, da det udenlandske revisionsteam vil føle sig inkluderet som en del af teamet i Danmark. Dermed vil de blive set på som en kollega i stedet for som en underleverandør.

Af litteraturen fremgår det, at man har standardiseret arbejdsopgaverne i så bredt et omfang, at det har gjort arbejdsprocessen nemmere, kortere og markant hurtigere. Daugherty & Dickins forklarer, at udenlandske revisorers primære formål er at løse disse typer af revisionsopgaver gentagne gange. Formålet med dette er at få presset større mængder af basale revisioner til udlandet. Downey beskriver yderligere, hvordan mængden af gentagne low significant tasks er med til at forringe motivationen hos de udenlandske revisorer. Erik Lindhart udtalte i interviewet, at man skal forestille sig selv at sidde med sådanne typer af opgaver over en længere periode.

“Lad os forestille os, at du blevet hyret ind på en 4-måneders kontrakt, fra 1. december til 31. marts. Du skal bare afstemme likvider og hakke omkostningsbilag af. Din motivation og dit engagement, det vil jo være markant lavere.”

(Bilag 2, side 2).

Erik Lindharts holdning stemmer overens med Downeys, og han argumenterer ligeledes for, at motivationen forringes markant, når man udfører samme type arbejde gentagne gange. Og når motivationen forringes, vil kvaliteten af det udførte arbejde ligeledes blive forringet.

Planlægning og samarbejde

Martin Alsbæk argumenterer ligeledes for, hvordan motivationsproblemstilling blandt andet kan takles ved at inkludere de udenlandske kollegaer allerede fra planlægningsfasen og på den måde få en bedre kvalitet samtidig.

“Men allerede på planlægningstidspunktet, der var det spørgsmålet om at sige, hvad er det I [GDS] skal hjælpe med, for de er en del af teamet ligesom os andre på samme vilkår. Og så får vi det til at køre. Fordi så har du dem også med til planlægningsmøderne ... jeg har også nu 6 sager, hvor at det hele kører hos GDS. Altså de sørger for det hele.”

(Bilag 3, side 6).

Martin Alsbæk argumenterer for, at man skal inddrage de udenlandske revisorer helt fra starten af planlægningsfasen, så der opnås en forståelse for revisionen som helhed samt en forståelse af kunden. Tidligere i afsnittet blev det beskrevet, hvorledes de udenlandske revisorer ikke var i besiddelse af hverken stor kundeforståelse eller information. Dette skyldes, at amerikanerne ikke delte denne viden med de udenlandske revisorer. Med andre ord blev deres offshoring-revisorer ikke inkluderet eller betragtet som en del af teamet, da de bare blev tildelt opgaver, som man forventede var blevet løst, når man mødte på arbejde dagen efter. Dette førte til en relativ begrænset viden om kunden og skabte dermed nogle forståelsesudfordringer, når der skulle udføres revisionsarbejde. Samtidig var det med til at sænke motivationen. Erik Lindhart bidrager ligeledes med en udtalelse, der understøtter Martin Alsbæks argument.

“Hvis du kigger på dig selv som revisor. Hvis du ikke er en del af teamet, hvordan er din motivation til at levere et stykke arbejde og tage ansvar for det?”

(Bilag 2, side 1).

Fra respondenterne lyder det, at det er yderst vigtigt at inddrage de udenlandske kollegaer som en del af teamet og dermed uddelegere ansvar. Af ovenstående analyse fremgår det, at den manglende tillid til revisorerne er med til at sænke motivationen og vil resultere i en ringere kvalitet af det udførte arbejde. Således har det været påpeget af teoretikerne, at amerikanerne har tendens til at kassere, det udførte arbejde. Som Erik Lindhart også argumenterer for, vedrører problemstillingen, at man har et forkert syn på de udenlandske revisorer, og at man skal behandle dem på lige vilkår som onshoreteamet. Dermed skal de inkluderes allerede fra start. Hertil argumenterer Erik Lindhart for de udenlandske revisorers synsvinkel på det.

“Jeg vil faktisk gerne give et eksempel på lige præcis, hvorfor det [planlægningsfasen] her er vigtigt. I går aftes der sad jeg og talte med en kollega hos GDS. Han arbejder på stort set alle mine sager ... Han er Senior. Og han fortalte ... vi snakkede selvfølgelig om nogle ting, vi arbejdede på, men han fortalte, at han var rigtig glad for at arbejde med mig og med folk på teamet i Danmark, fordi han følte sig inddraget. Han følte, at når han havde ansvaret for et område, så havde han så også noget at skulle have sagt i forhold til det.”

(Bilag 2, side 2).

Erik Lindhart uddyber i sin udtalelse ligeledes vigtigheden af at blive inddraget i teamet. Hertil gav Erik Lindhart mulighed for at få et indblik i, hvorledes en GDS-medarbejder har følt sig inddraget i Lindharts revisionsteam. Dette er med til at styrke problemstillingen om ikke at blive inddraget eller tildelt ansvar. Erik Lindhart modtog ligeledes positiv feedback fra en dansk kollega, som havde modtaget højt kvalitetsarbejde fra GDS, som den danske kollega ikke havde forventet.

“(...) så sent som i sidste uge, der var der en, der sagde; ”Jeg har aldrig nogensinde oplevet en GDS har leveret en så høj kvalitet”. Så sagde jeg; “Nej, det er, fordi vi er et team. Vi behandler faktisk GDS’erne som mennesker”. Det mener jeg, er helt afgørende.”

(Bilag 2, side 3).

Dermed mener senior manageren, at de udenlandske revisorer skal behandles som mennesker, hvorved kvaliteten af deres arbejde forbedres, da de vil føle sig på højde med deres kollegaer i Danmark.

Derudover argumenterer Martin Alsbæk for sproglige problemstillinger, der har eksisteret under EY’s startsfase ved brugen af GDS. Problemstillinger som sproglige barrierer samt enkelte udfordringer i form af introduktion af de forskellige standardiserede arbejdsoplysninger

(Bilag 3, side 4). Disse problemstillinger blev med tiden håndteret ved at styrke kommunikationen samt fællesskabet med GDS-enheden i Indien. Der er tale om problemstillinger, der optræder i litteraturen, hvor amerikanerne stadig finder udfordringer, man ikke har løst endnu. Ovenstående citat fra Erik Lindhart viser, hvorledes inddragelsen af de udenlandske revisorer helt fra planlægningsfasen har forbedret kvaliteten af det udførte arbejde markant. Ved at kommunikere aktivt med GDS i Indien og skabe nogle faste rammer omkring opgaveløsning samt vidensdeling af kundeinformationer, skaber det et bedre produkt af det udførte arbejde. Samtidig strider dette imod Downeys holdning angående den kritik, hun udtrykker af det kvalitetsarbejde, der udføres af revisorerne i Indien. Downey argumenterer for, at de kulturelle forskelle er med til at begrænse effektivitet samt konsistensen af samarbejdet mellem amerikanske og indiske revisorer. Analysen viser, at på trods af at der hersker kulturelle forskelle, er det stadig muligt at skabe effektivitet i samarbejdet. Måden, hvorpå EY Danmark inddrager GDS i revisionsteamet helt fra planlægningsfasen, er med til at forkaste Downeys påstand om, at revision, der er udført i Indien besidder ringere kvalitet. Endvidere argumenterer Downey for, at man i USA er villig til at acceptere, det udførte arbejde i ringere kvalitet til fordel for lavere revisionsgebyrer. Grundet den ringe kvalitet, som de amerikanske revisorer modtager, udgøres af den manglende tillid de har til de indiske revisorer, mener Erik Lindhart.

“Det er dér, de fejler BIG TIME. Jeg vil sige, 50 % af vores kollegaer i Norden, de fejler også på det her punkt. Men andelen bliver heldigvis mindre og mindre. Vi arbejder meget målrettet med, at det her, det skal løses. Men det er den største fejl, man kan begå.”

(Bilag 2, side 3).

I ovenstående citat argumenterer Erik Lindhart endnu en gang for, at de amerikanske revisorer vedligeholder deres udfordringer med brugen af udenlandske revisorer. De fejler ved ikke at inddrage de eksterne revisorer i deres revisionsteam, samt ved, som det fremgår af teorien, at informationer om kunden ikke bliver delt. Hertil formindskes viden om den pågældende kunde, der betjenes. Ligeledes er det ikke alle revisorer i EY Danmark, der formår at optimere brugen af GDS i Indien. Fra Erik Lindhart lyder det, at der stadigvæk er en middelhøj procentdel, der også fejler som amerikanerne på dette punkt. Dog reduceres andelen af fejlene gradvist. Den manglende tillid er medvirkende til, at motivationen har en nedadgående retning, hvor kvaliteten vil følge med samme vej. En samtale mellem den danske senior manager og en

udenlandsk revisor illustrerer netop vigtigheden af at inkludere de udenlandske revisorer til teamet samt have tillid til deres virke.

“Han fortalte, at han også havde arbejdet for andre, også i Danmark, som i virkeligheden bare afleverede en opgave og sagde ‘løs det’ og forventede at få noget tilbage, hvor han ikke følte sig inddraget og involveret. Og han sagde direkte: ‘Min motivation for at levere et godt stykke arbejde til dem er helt anderledes end den motivation, jeg har, når jeg arbejder for dit team. Fordi vi er ét team, når vi arbejder sammen. Hos de andre, så er jeg i virkeligheden bare en underleverandør’.”

(Bilag 2, side 2).

Erik Lindhart gengiver en situation, hvor en udenlandsk revisor i GDS havde oplevet en ubehagelig situation ved at modtage arbejde, der skulle løses, men ikke føle sig inddraget. Her beskrev medarbejderen, at han følte sig som en underleverandør, der var ansat til at betjene andre revisorer efter behov, og på den måde ikke var inkluderet som en del af teamet, som en kollega. Som beskrevet tidligere i afsnittet er dette en problemstilling, der opleves i litteraturen, som det er nødvendigt at tage hånd om. Martin Alsbæk udtaler, at der ikke skal være nogen forskel, når man arbejder med kollegaer, der sidder langt væk fra en selv.

“Husk ... som jeg siger til folkene, den måde, du samarbejder med i afdeling, det er den nøjagtige måde, du skal samarbejde med folk, der sidder i Århus eller i Indien”

(Bilag 3, side 5).

Martin Alsbæk forsøger via sin udtalelse at minimere de udfordringer, som er beskrevet ovenfor ved, at danske revisorer i stort omfang skal anerkende deres udenlandske kollegaer og behandle dem, som de ville behandle en kollega, der er tæt på dem. Hertil vil måden, hvorpå man samarbejder i Danmark, skulle spejles med kollegaerne i Indien, så man skaber en fælles arbejdskultur.

“Jeg tror det, der er rigtig, rigtig vigtigt, det er, at man også ... hvis man sidder som indiske medarbejdere og skal løse en opgave, og man ikke får løst opgaven godt nok, og man får at vide, at det ikke var godt nok, så er der nok en tendens til, hvis jeg havde bedt dig som en dansk medarbejder om at løse opgaven, og du ikke havde forstået det, så kan jeg sige, jeg heller ikke fik det forklaret ordentligt, eller jeg vil gøre det på en pæn og ordentlig måde. Den

kommunikation jeg vil tage med dig. Jeg vil måske ovenikøbet investere noget tid i, at du lærte det, det som du skulle. Hvor typisk ... eller i hvert fald nogle gange, at man ikke bruger den samme tid, man bruger ikke så pæne ord, når man kritiserer en medarbejder, man ikke har set i øjnene. Og man er også en lille smule tilbageholdende faktisk i at investere i de medarbejdere.’’

(Bilag 2, side 5).

Dermed vedkender Erik Lindhart sig problematikken, som eksisterer, hvor de indenlandske revisorer bruger mindre tid på deres udenlandske kollegaer. Men samtidig indrømmer han, at det er en forkert tilgang, da de burde samarbejde med de indiske kollegaer på præcis samme måde, som de gør med deres onshore revisorer. Dermed mener Erik Lindhart, at man skal investere tid i de udenlandske revisorer, da de er en del af teamet, og på den måde vil man udvise tillid til dem, hvorved motivationen styrkes, og man vil opnå en bedre kvalitet af revisionen. Men denne tillid skal skabes begge veje mener Erik Lindhart.

‘‘Det, jeg bruger meget tid på, og har det indtryk, at der er nogen, der også bruger meget tid på, det er rent faktisk at forklare den, man arbejder sammen med, at det er vigtigt, at man er åben, og man er ærlig ... man har den her dialog. Og hvis man ikke forstår det, så siger man, at man ikke forstår det, og så får man forklaret det en gang til. Lidt ligesom vi gør i Norden. Men det er en kulturel forskel, som er lidt svær at overkomme. Og det bygger på tillid også den anden vej ... at dem, der sidder i Indien, de har tillid til, du faktisk vil dem det bedste. At du ikke bare betragter dem som maskiner.’’

(Bilag 2, side 5).

Med den rette dialog og ærlighed vil man kunne opbygge tillid, men der eksisterer også kulturelle forskelle mellem de to grupper revisorer. Dermed skal de involverede parter kunne arbejde sammen for at få processerne til at fungere og på den måde få en fælles succes. Den ultimative test, mener Erik Lindhart, er, at man ser på en indisk kollega på fuld højde som alle andre medarbejdere **(Bilag 2, side 6).**

I teori afsnittet argumenterer Interviewperson B, som er senior i Big Four, for en udfordring i form af medarbejderrotation samt udskiftninger, der kunne forekomme. I forlængelse heraf beskriver respondenterne, at man ikke havde garanti for at komme til at arbejde med de samme hold, som man tidligere havde beskæftiget sig med. Ifølge senioren medførte dette en lav

konsistens og effektivitet ved at skulle introducere til samme opgaver gentagne gange for forskellige revisorer i udlandet. Denne problemstilling kender projektgruppens interviewperson Erik Lindhart også til.

“Jeg synes, jeg oplever det en smule. Når det er, jeg arbejder med de GDS-personer, som i virkeligheden har ansvaret for det hele, for GDS Global ... de kan ikke se problemet i, at vi bare får en tilfældig Senior. Det som vi har gjort i Norden, som jeg har arbejdet rigtig meget med, det er at sikre, at vi har kontinuitet i personlige relationer. Det gør bare, at tingene bliver lidt anderledes. Man bliver i stand til at få det her team, som man gerne vil have, og man får højere kvalitet ... hvis man har en god personlig relation.”

(Bilag 2, side 3).

Erik Lindhart bidrager med en interessant udtalelse ved at rette fokus på at samarbejde om de personlige relationer. Samtidig argumenterer han for, at det kan være udfordrende at modtage nye revisorer på skift. Formålet er essentielt at skabe personlige relationer med de udenlandske revisorer igennem den rette kommunikation, hvor der samarbejdes mellem enhederne over tid. Derfor er den rette kommunikation nøglen til succes, hvor man lægger en plan for, hvem der har ansvaret for hvad, og på den måde skaber en forforståelse for at gennemføre revisionen. Dette udvikles gennem de personlige relationer, men det kan være udfordrende, hvis der forekommer rotation i de teams, man arbejder med.

Projektgruppens interviewperson Jakob Slotsvang fra Deloitte, der er bosiddende i Rumænien, udtalte, at de var i opstartsfasen, hvad angår offshoring af revisionshandlinger. I samarbejdet mellem onshore- og offshore-enhederne har man fokuseret på kommunikationen for at løfte opgaven, hvilket skal få offshoring af revisionshandlinger til at fungere.

“De sidste to måneder har vi arbejdet på få lavet noget mere stringent kommunikation omkring forventningsafstemning i arbejdet, der bliver udført ... fordi vi er stadig i en opstartsfasen med chart servicecenter”

(Bilag 4, side 5).

Denne tilgang, som udspiller sig i opstartsfasen, udtalte Martin Alsbæk sig også om, hvor kommunikationen var afgørende for at skabe de bedste forudsætninger, for at offshoring skulle fungere.

“(…) Så satte vi os ned, og så sagde vi, nu vælger vi 5 områder, som vi gerne vil have dem til at hjælpe os med ... vi tvang alle ... og det var i bogstaveligste forstand, vi satte dem i mødelokale, det var før corona, og så tvang vi folk til gå ind og sige: 'Okay, jeg har de her kunder, jeg skal bede GDS om at hjælpe med de her områder', og så fik vi processen i gang. Og lige så snart du får de her samarbejder, og du får den her relation, som blev endnu mere styrket hvert år, at hver eneste har en tilknyttet medarbejder, så fungerer det som et team.’”

(Bilag 3, side 5).

Denne tilgang, hvor man forventningsafstemmer i forhold til, hvordan og hvorledes arbejdet skal udføres, og i hvilke områder man har brug for hjælp, havde Martin Alsbæk også været igennem i startfasen. Dermed gennemgår Jakob Slotsvang den samme proces, som Martin Alsbæk har været igennem, omkring kommunikationen, der er en af de vigtigste faktorer for at få succes i netop outsourcing. Dermed er kommunikation en vigtig faktor, både indbyrdes mellem onshoremedlemmerne og på tværs af landegrænserne.

Delkonklusion

Kategorien Kommunikation bidrager med en anden type viden, der ikke har været mulig at undersøge i litteraturen. Herunder argumenterede de respektive respondenter for, at de personlige relationer er bindeleddet mellem motivation og kvalitet. Af de problemstillinger, der nævnes i Downeys teori i form af lav kvalitet og den skeptiske tilgang, der eksisterer til de udenlandske revisorer, argumenterer respondenterne for, at det skyldes af manglende personlige relationer. Endvidere anbefales det at inddrage de udenlandske revisorer helt fra starten af planlægningsfasen for at opnå den optimale forståelse af kunden samt de revisionsopgaver, der skal udføres. I Downeys teori lød det, at de udenlandske revisorer ikke modtog klientoplysninger fra de lokale revisorer, hvorfor det vurderes at være en del af årsagen til den lave kvalitet. Samtidig har projektgruppen foretaget adskillige undersøgelser i databaserne med ønske om at finde litteratur, der oplyser om lignende argumenter fra respondenterne. Projektgruppen er dog ikke stødt på litteratur, der oplyser noget om dette. Denne kategori bidrager med en ny viden, og der argumenteres for, at den er løsningen på de udfordringer, der påpeget i litteraturen.

Dette uddybes nærmere i diskussionsafsnittet, hvor der udvikles en løsning på de udfordringer, projektet oplyser.

Efter at have benyttet analysemodellen i dette afsnit rettes fokus mod at undersøge outsourcing som helhed i andre brancher i analyseafsnittets sidste fase.

6.5 Outsourcing i andre brancher

I dette afsnit ønsker projektgruppen at besvare spørgsmålet omkring, hvilke andre brancher der benytter outsourcing. Projektgruppen har valgt at undersøge outsourcing-markedet i andre brancher, for at kunne få et indblik i outsourcing-verdenen generelt. Projektgruppen har valgt at undersøge nærmere på fire undersøgelser, som Deloitte har udarbejdet. Disse fire undersøgelser strækker sig fra 2014 til 2020. Dette vil illustrere udviklingen i outsourcing-branchen gennem den seneste tid og på den måde komme frem til, hvilke faktorer der har været afgørende for, at virksomheder har efterspurgt outsourcing-tjenesteydelser.

6.5.1 Undersøgelse 2014

Det er almenkendt, at virksomheder på tværs af brancher benytter sig af outsourcing for at opnå konkurrencemæssige fordele. En survey fra 2014 viser en stigning i outsourcete tjenesteydelser, der primært er fra IT, HR, økonomi og regnskab samt indkøb. Ønsket om at udvide kundekredsen samt den geografiske positionering på markeder har fået virksomhederne til at søge til markeder i Indien, Kina, Østeuropa og Filippinerne. Sydamerika er også en af de nye placeringer, som virksomheder søger til for at outsource deres tjenesteydelser. I og med at der er fremskridt i teknologien, så efterspørges der fra virksomheder serviceydelser af høj kvalitet samt service i realtid som cloud computing, 'big data' og forretningsprocesser. Virksomheder eftersøger outsourcing, der er med til at fjerne barrierer i forretningsgangen, og overvejer placeringen af deres outsourcing-destination efter lande med lave kulturelle barrierer og ry for at besidde høj servicekvalitet. Derudover skal de lande, man offshorer til, være i besiddelse af de rette teknologiske styrker og sprogkundskaber samt en stabil valuta. For at outsourcing skal fungere, skal der være et samspil mellem leverandører og virksomhed, hvor virksomheden skal have opbygget en klar strategisk styring, og leverandøren fokuserer på at tilføje de teknologiske innovative færdigheder, der efterspørges.

Deloitte valgte i deres undersøgelse i 2014 at udspørge 140 virksomheder i 30 lande for at få en bedre forståelse af dynamikken i outsourcing-markedet. Baseret på resultaterne fra deres

undersøgelse er man kommet frem til, at faktorer som teknologi, lokation samt lovgivning og regulering er relevante, for at virksomheder benytter sig af outsourcing.

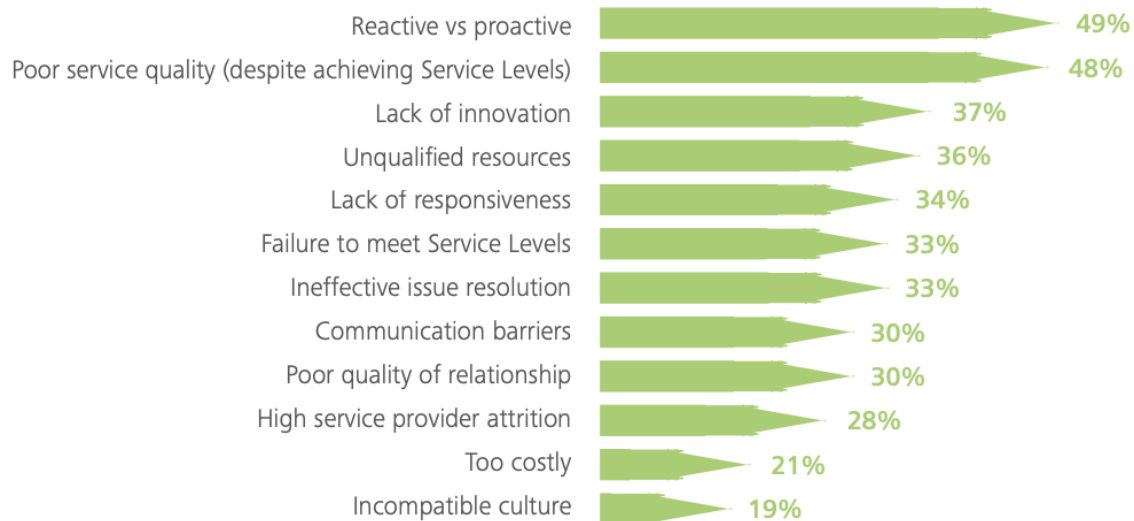
Teknologi: Outsourcing har udviklet sig væk fra det traditionelle, hvorfor teknologi er i højsædet. Cloud-services er mest efterspurgt, hvor udbyderens cloud- og andre teknologiløsninger giver stordriftsfordele til virksomhederne. Mere end halvdelen af de adspurgte virksomheder lægger vægt på disse tjenester, når de skal vælge at outsource. Mens cloud computing og forretningsprocesser danner de største teknologiske innovationer, findes der også andre effektive teknologier, såsom hostet virtuelt skrivebord, virksomhedsmobilitet og big data. Disse fem teknologiske funktioner har haft indflydelse i virksomheders outsourcingsbeslutningstagning. Virksomheder bliver nødt til at investere i den nyeste teknologi og cloud computing for at kunne være med i outsourcing-verdenen.

Lokation: I 2014-undersøgelsen toppede Indien og var det dominerende land på outsourcing-markedet. Latinamerikanske lande konkurrerer med lande som Indien eller Kina på outsourcing-markedet, men konkurrencen er kun skarp, hvad angår overordnet kvalitet, da de latinamerikanske lande ikke har en chance, hvad angår pris. Lande som Brasilien har skatter, der gør, at de ikke kan være konkurrencedygtige mod lande som Indien.

Lovgivning – offshoring: Udover skatter er lovgivning også en problematik, som virksomheder er intimideret af, da man potentielt stilles i en vanskelig position i forhold til deres konkurrencedygtighed. Men næsten 90 % af de adspurgte tror på vækst i offshoring, medmindre der vil blive implementeret restriktioner.

Lovgivning – datasikkerhed: Virksomheder er i tvivl omkring datasikkerhed, da man ønsker at yde en sikker og transparent service til deres klienter. Respondenterne mener, at regulering på datasikkerhedsområdet vil få outsourcing til at stige, da man vil føle sig mere tryk i at samarbejde med andre under de rette forudsætninger. Restriktioner vil derfor være med til at forstærke outsourcing-markedet.

Med outsourcing følger der også en del problemer, som de adspurgte virksomheder oplever. Øverst i figur 3 ser man, at tjenesteudbydere være reaktive i stedet for proaktive i deres handlinger. Dårlig servicekvalitet er også en af de faktorer, der gør, at virksomheder stopper med at outsource eller finder en anden udbyder.



Figur 3 viser en oversigt over de forskellige faktorer, der udspiller sig når, der gøres brug af outsourcing. Henvisning: Deloitte, 2014

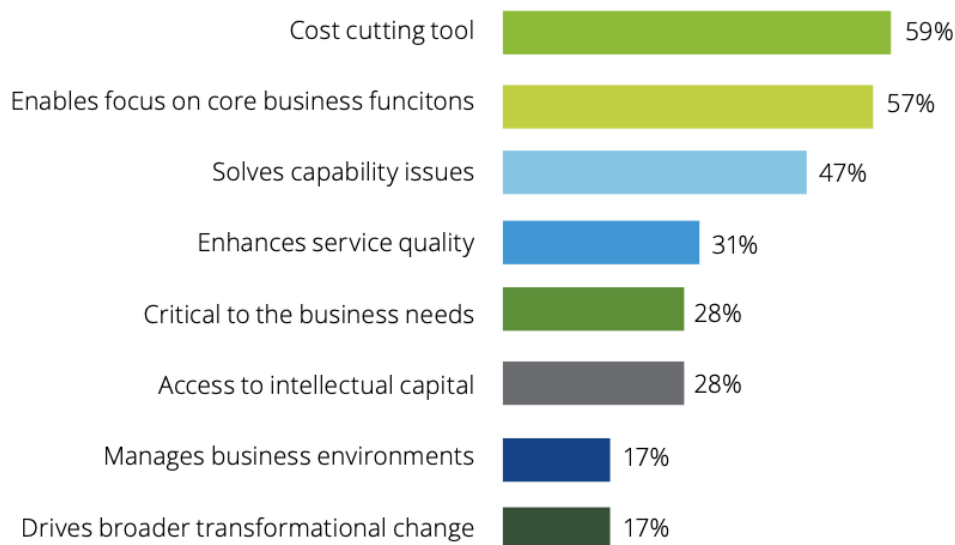
De mindste problematikker, der findes i undersøgelsen, er for høje omkostninger og kulturelle forskelle. Dermed er virksomheder tilfredse med de priser, som serviceudbydere forlanger, og kulturelle uoverensstemmelser vægtes ikke særlig højt, men innovation samt kvalitet er en højt prioriteret ydelse, som de efterspørger fra outsourcing-udbydere.

6.5.2 Undersøgelse 2016

I undersøgelsen i 2016 kom man frem til, at i takt med at teknologien har udviklet sig gennem årene, så har udbydere af outsourcing også. Dette undersøgte felt, fra Deloitte, er funktioner fra IT, finance og human resources, hvor mere end 25 sektorer fra Amerika, Europa og Asien deltog.

Man kom frem til, at virksomheder anser innovation som en del af outsourcing. Samtidig mener respondenterne, at lovgivning samt cybersikkerhed er en vigtig del af outsourcing. Men virksomhederne mener, at udbydere af outsourcing af diverse services er med til at afbøde de risici, der udspiller sig, når virksomheder gør brug af en ekstern part, som varetager deres opgaver. Respondenterne forlanger derfor ikke kun omkostningsreduktion, men også innovation og cybersikkerhed fra deres leverandører. På den måde vil innovationen og sikkerheden være en del af outsourcing-strategien. Derfor vil virksomheder søge dét ekstra fra udbydere i form af robotic og kognitiv procesautomatisering, cloud og risikomitigering, da

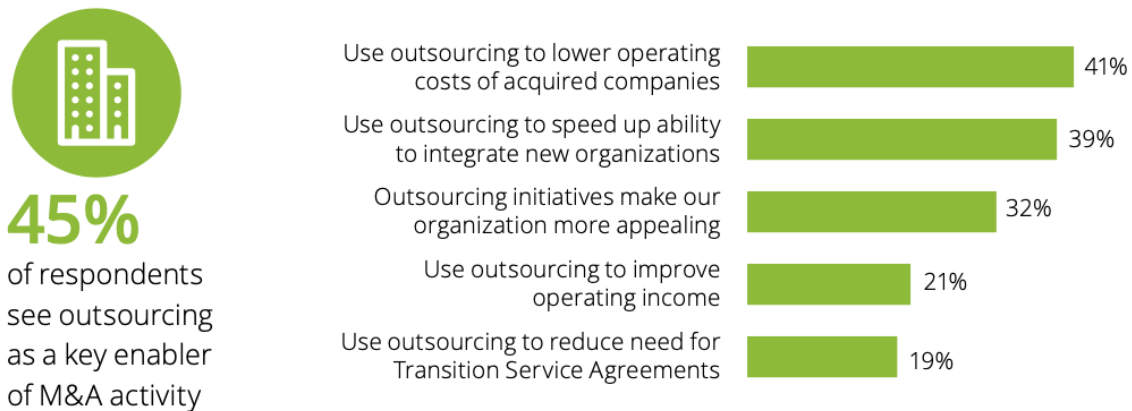
teknologien er i hastig udvikling. For at virksomheder skal bibeholde og forbedre deres markedsposition, vil nedsættelse af omkostninger ikke være den eneste faktor, der er betydningsfuld. Virksomheder efterspørger en hel servicepakke. Hele serviceprocessen, fra anskaffelse til implementering af denne, er med i virksomheders overvejelser, når de ønsker at outsource til leverandører. Derudover finder virksomheder ikke længere udfordringer i, hvordan man håndterer risici, der berører lovgivning, cybersikkerhed og databeskyttelse, da outsourcing faktisk afbøder denne bekymring på grund af risikodeling og kundebeskyttelse med leverandøren. I 2016-undersøgelsen var den største faktor for brugen af outsourcing omkostningsreduktionen. Virksomheder benytter blandt andet outsourcing, da man ønsker at fokusere på kernekompetencerne eller ønsker at forbedre servicekvaliteten. Men den største faktor var og forblev omkostningerne. Virksomheders motivation for at outsource:



Figur 4 viser en oversigt over de forskellige faktorer, der udspiller sig når, der gøres brug af outsourcing. Henvielse: Deloitte, 2016

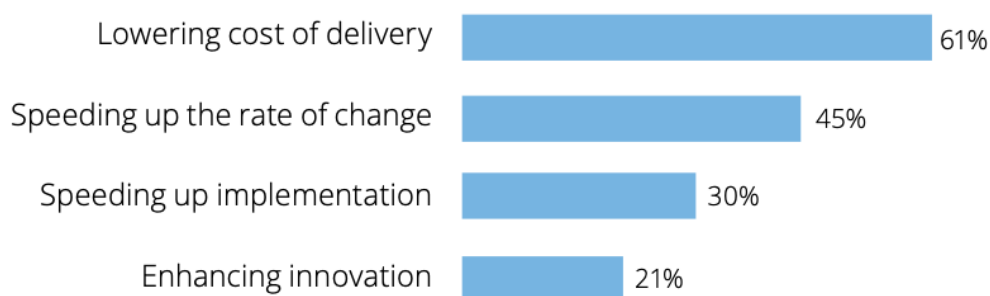
Virksomheder ønsker, at tjenesteudbydere tilføjer værdi til deres virksomheder og ikke kun økonomiske besparelser, såsom at muliggøre M&A-aktiviteter, som skal hjælpe dem i at fremme processen. Næsten halvdelen af de adspurgte så outsourcing som en vigtig del af M&A-aktivitet. Blandt andet vil outsourcing hjælpe virksomhederne med at accelerere integrationsprocessen af nye organisationer.

Outsourcing is a key enabler to M&A activity and has the ability to deliver tangible benefits for savvy organizations



Figur 5 viser nøglefaktorerne for merger and acquisition aktiviteter. Henvisning Deloitte, 2016

I 2016-undersøgelsen afslørede 35 % af de adspurgte organisationer, at de ser værdien af outsourcing som en del af innovationen, mens 70 % af de adspurgte enten har implementeret eller har tænkt sig at implementere robot- og kognitiv procesautomatisering, som skal hjælpe dem til at forbedre outsourcingsprocessen. Cloud computing har den evne, der efterspørges, for at serviceinnovationen skal udvikles i den retning, som markedet efterspørger. Påvirkning af cloud computing:



Figur 6 viser den effekt outsourcing har haft på de respektive respondenter som gør brug af Cloud Computing. Henvisning: Deloitte, 2016

Dette viser, hvilken effekt outsourcing har på de adspurgte organisationer, der benytter cloud computing fra tjenesteudbydere. Dette er et resultat af en accelererende skiftende teknologi, hvor markedet skal kunne følge med.

Ligesom organisationer finder outsourcing som en vigtig del af innovationsprocessen, ser de cyberrisici som en vigtig del af deres overvejelser i outsourcingsprocessen. Et flertal af de adspurgte i undersøgelsen ser cybersikkerhed som en del af løsningen igennem outsourcing-udbydere. På den måde samarbejder virksomhederne med tjenesteydere, så der opnås tryghed, når de benytter dem i deres forretningsstrategi. Derfor opretter man kontrakter, der præcis fordeler ansvaret til de involverede parter. Dette indebærer alt fra lovgivningsmæssige spørgsmål til sikkerheden i forhold til deres data.

Denne survey adresserer, at outsourcete tjenester antageligvis vil fortsætte den hurtige tilpasning for at imødekomme kunders krav. Kunders krav om innovative tjenester har en stor værdi i virksomheders forretningsstrategi på lige fod med reduktion af omkostninger. På denne måde muliggør benyttelse af outsourcing det fremtidige service-leveringsmiljø, der ikke kun handler om kroner og øre, men sågar nyskabelse af forretningsgang.

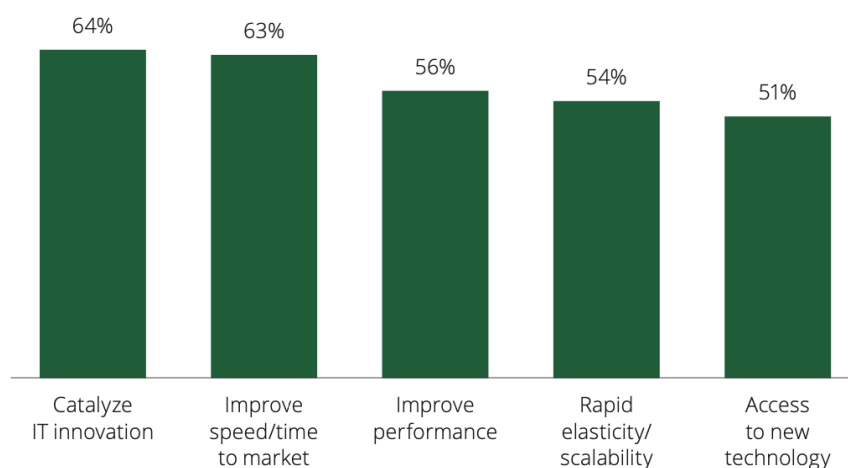
6.5.3 Undersøgelse 2018

De traditionelle løsninger bliver udfordret af de nye outsourcingsløsninger, og på den måde skabes der konkurrencemæssige fordele. Denne undersøgelse fra 2018 blev også varetaget af Deloitte, hvor de sendte en survey til mere end 500 organisationer i alle størrelser i Amerika, Europa og Asien. Disse organisationer repræsenterer 25 forskellige sektorer fra 6 industrier. Der er tale om følgende industrier: Technology, Media & Telecommunications, Financial services, Consumer, Energy, Resources & Industrials; Government & Public Services samt Life Sciences & Healthcare.

Disse nye avancerede teknologier, der skal hjælpe virksomheder i outsourcingsløsningerne, har hjulpet forskellige dele af de respektive forretninger. De teknologiske ressourcer har blandt andet medvirket til fremdrift i innovationen, hvilket de tidligere undersøgelser også var kommet frem til. Det har også hjulpet på den hastige tilpasning, som markedet efterlever, og brugeroplevelsen og ydeevnen er blevet forbedret. På den måde har virksomheder kunne udvikle sig og være mere konkurrencedygtige, når de har outsourcet disse servicetjenester.

Disse disruptive outsourcing-løsninger er med til at ændre markedet. Undersøgelsen viste, at virksomhederne skulle ændre deres outsourcing-strategi, fordi de skulle være mere innovative

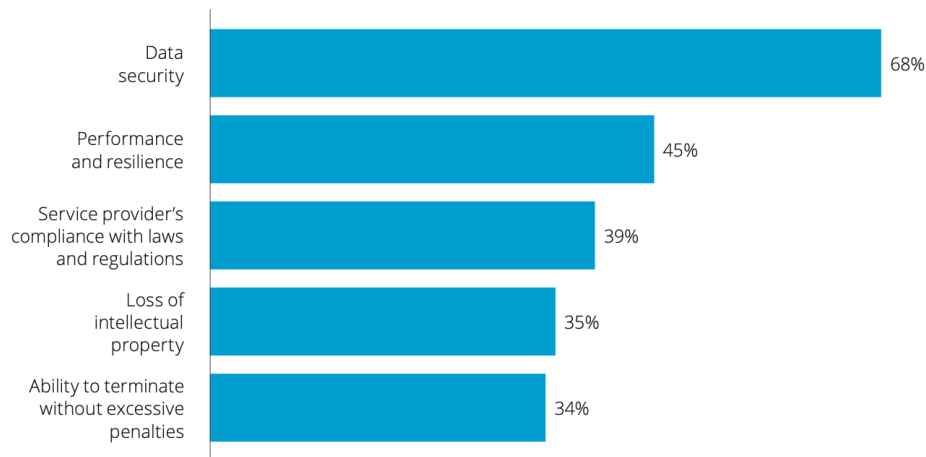
og på den måde forblive konkurrencedygtige. I denne undersøgelse undersøgte man frem til, at disse løsninger vil løfte virksomhederne til et nyt stadie og vil give dem flere fordele, end hvad man tidligere havde fået, når man outsourcede. Den primære mål med outsourcing var omkostningsoptimering, men dette er ikke længere tilfældet, viste 2018-undersøgelsen. Man har inddraget outsourcing i forretningstilgangen, så det er en del af deres forretning og ikke blot en hjælp, man får ude fra. Især Cloud er blevet en integreret del af organisationers forretnings- og teknologistrategi. Mere end 90 % af de adspurgte i denne survey svarede, at cloud-tjenesten enten er i deres overvejelser, eller at de allerede benytter sig af det. De fleste af de adspurgte i undersøgelsen forventede en reduktion i omkostningerne, men det er kun 2/3 af dem, der udelukkende vil skifte til cloud pga. omkostningerne. Den sidste tredjedel af de adspurgte var villige til at godtage en øgning i omkostningerne, bare de ville opnå en forbedret ydeevne samt fremdrift i innovationen.



Figur 7 viser en tabel over de primære årsager til implementering af Cloud Computing i organisationerne
Henvisning: Deloitte, 2018

Disse er de primære grunde til at få implementeret cloud i forretningsgange, hvor ønsket var at fremskynde IT-innovationen, forbedre hastigheden til markedet samt forbedre ydeevnen i organisationen.

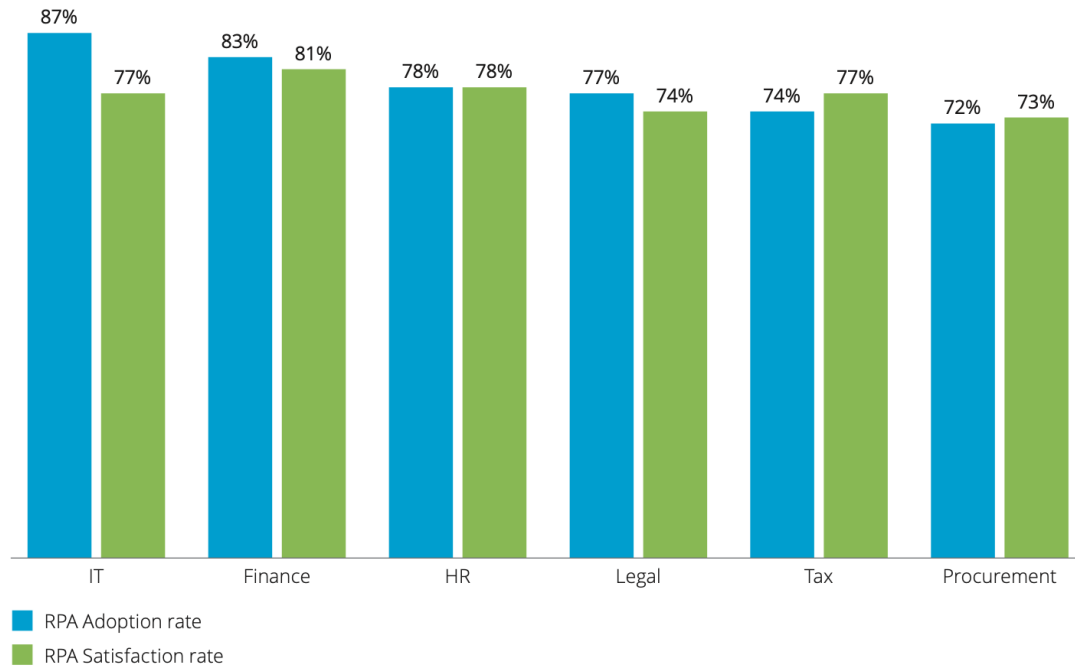
Derudover viste det sig, at cloud-løsninger ledte til bekymring, der berørte datasikkerhed samt udbyders overholdelse af love og regler. Problemer med datasikkerhed samt manglende overholdelse af love og regler kan gøre, at organisationer er forsigtige i forhold til at få cloud-løsninger, men samtidig vil de gå glip af betydelige fordele.



Figur 8 viser en tabel over de primære bekymringer der skabes, ved brug af Cloud Computing. Henvisning: Deloitte, 2018

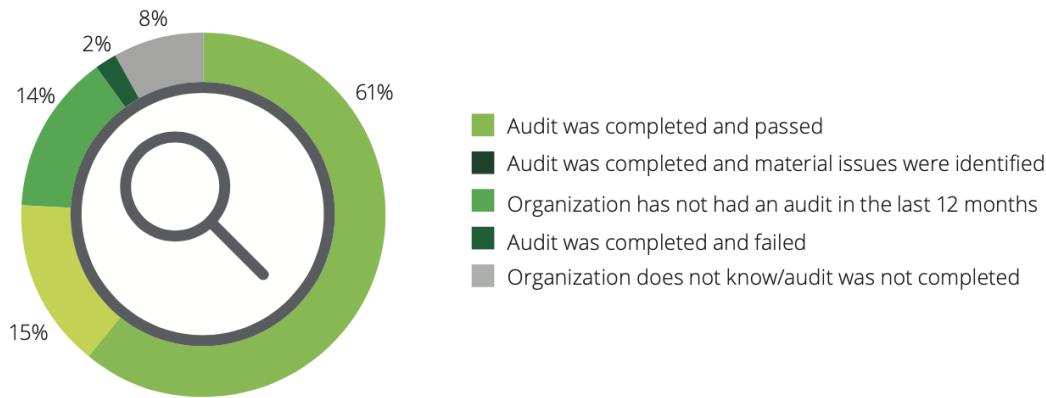
Derfor skal en balanceret cloud-strategi være med til at fastholde de nødvendige sikkerhedsniveauer og opnå de rette fordele.

Udover cloud-løsninger viste 2018-undersøgelsen, som det også gjorde sig gældende i 2016-undersøgelsen, at organisationer vil automatisere robotprocesser, der skal hjælpe dem med at varetage opgaver i deres daglige arbejde. Kognitive robotprocesser er med til at muliggøre behandling samt analysere data – alt fra tekst og stemme til håndskrift. På den måde bruger nogle organisationer disse fordele til at varetage kandidatansøgninger, give status i realtid, samtidig med at det støtter dem igennem hele ansættelsesperioden. Derfor vil organisationer også gøre brug af disse løsninger for at kunne varetage andre opgaver. I undersøgelsen viste det sig, at de fleste på tværs af brancher samt funktioner overvejer eller har vedtaget Robotic Process Automation (RPA) (72 %).



Figur 9 viser en tabel over forholdet mellem implementering og tilfredsstillelse for benyttelse af RPA. Henvisning: Deloitte, 2018

'IT' og 'Finance' er de brancher, der i højeste grad benytter sig af RPA med en høj tilfredshedsprocent, sammen med andre funktionelle områder som 'HR' og 'Legal'. Undersøgelsen viste, at de fleste, der gør brug af RPA, også implementerer kognitiv automatisering, mens resten har tænkt sig at få det gjort inden for halvandet år. Derfor vil de, der har gjort brug af RPA-systemet, bevare føringen i forhold til deres konkurrenter. Selvom det er en begyndende automatiseringsrejse, er mange virksomheder allerede begyndt på den transformerende teknologi, og derfor er det en eftertragtet outsourcing-mulighed. Bekymringer omkring RPA er de samme som ved cloud computing. Datasikkerhed topper listen (62 %). Derfor er det en væsentlig faktor, som organisationer vægter omkring datasikkerhed. 95 % af de adspurgte har cyberrisikomål, hvor mere end en tredjedel af organisationerne fører sikkerhedsmæssige protokoller med deres tjenesteudbydere, der afholder enten periodevurderinger eller revisioner.



Figur 10 viser status for organisationer med outsourcing initiativer, der er gennemgået af interne eller eksterne revisorer i de sidste 12 måneder. Henvisning: Deloitte, 2018.

Næsten 80 % af outsourcingopgaverne var blevet revideret inden for det seneste års tid. En sammenligning fra 2016-undersøgelsen viser, at der er flere revisioner, der er blevet bestået, samtidig med at der er identificeret færre væsentlige problemer. Dermed er virksomheder mere opmærksomme på de opgaver, de outsourcer, hvor sikkerheden omkring disse løsninger skal leve op til de krav, som er nødvendige for en sikker databeskyttelse.

6.5.4 Undersøgelse 2020

Denne seneste undersøgelse fra 2020 er en toårig undersøgelse af outsourcing-markedet, der også er udført af Deloitte. Denne undersøgelse er lavet i samarbejde med 40 ledere på tværs af serviceudbydere og advokater fra Amerika, Europa, Asien, Australien og Afrika. Dermed vil man kunne få et globalt overblik over outsourcing-markedet.

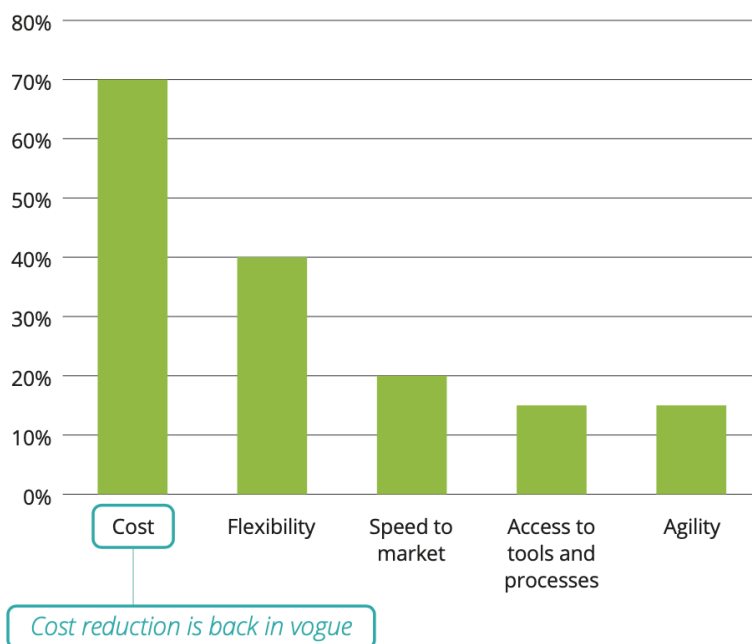
Efter COVID-19-pandemien har markedet ændret sig til det 'normale', hvilket vil sige, at i de tidligere undersøgelser, som Deloitte har været med til at følge i outsourcing-markedet på tværs af brancher, har reduktion af omkostninger haft en mindre betydning, eftersom organisationer har haft et større behov for innovation i serviceydelser, der skal gøre virksomhederne mere konkurrencedygtige. I 2020-undersøgelsen udtrykker interviewpersonerne, at man har en anden tilgang til outsourcing af tjenesteydelser. Nu er reduktion af omkostningerne på toppen af listen over de vigtigste faktorer i forhold til beslutningstagning omkring outsourcing. Derfor er omkostninger igen den primære årsag til, at virksomheder benytter sig af outsourcing. I den tidligere undersøgelse fra 2018 havde man Cloud og RPA på toppen af listen. Dette har ændret sig en smule, da man er bekendt med de løsninger nu. Markedet søger efter den næste

teknologiske banebrydende transformation. Hvis outsourcing ikke giver en økonomisk gevinst i form af formindskelse af omkostninger, vil virksomheder ikke benytte sig af det. En interviewperson fra undersøgelsen udtaler:

“What drives the clients’ decisions is cost reduction. If there is no positive cost case, it will not happen. It is always about cost.” (Deloitte, 2020).

På den måde er man igen gået tilbage til, hvad outsourcing i bund og grund er benyttet til, og ikke så meget mere, som virksomheder ellers har gjort i de seneste undersøgelser, hvor fokus har været på innovation og konkurrencedygtighed.

Outsourcing objectives



Figur 11 viser, at omkostningsreduktionen igen, er den primære årsag til outsourcing. Henvisning: Deloitte, 2020

Virksomheder skal være agile, og outsourcing skal fremskynde det samlede samarbejde, hvor fleksibilitet, hastighed, kvalitet og i særdeleshed omkostninger vægtes mere end fysisk placering. For at udbydere af outsourcing skal være førende på markedet, skal man tænke på, hvordan man vil levere eksternt og effektivt til virksomheder. Forretningssituationer udvikler sig fra tid til anden, og derfor er kortvarige kontrakter en fordel for virksomheder, da der vil være mulighed for at tilpasse sig situationer, som passer bedst på det givne tidspunkt. På den

måde vil virksomheder samarbejde med udbydere med den mulighed, at de kan trække sig tilbage, når det passer dem bedst.

Især under COVID-19-pandemien har det vist sig, at outsourcing ved brug af disse værktøjer som cloud computing og RPA har givet virksomheder en fordel, da man stadig kan iværksætte nye opgaver og fuldføre dem uden at være fysisk til stede. Disse investeringer vil på sigt give organisationer økonomiske fordele. COVID-19-pandemien har vist, at en fjern-arbejdsmodel, hvor ansættelser sker gennem virtuelle interviewmøder, og man erstatter fysisk workshops med onlinesessioner, fejrer succeser over en virtuel forsamling og underskriver kontrakter uden at give håndtryk, er det nye normale. Derfor vil fjern-arbejdstilgang være en tilgang, som de fleste virksomheder har kendskab til, og på den måde vil outsourcing være et essentielt forretningsværktøj som virksomheder vil inddrage i deres forretningsstrategi.

I dette afsnit vil projektgruppen fremvise en oversigt over de lande, der tilbyder outsourcing, og hvor de er placeret i ranglisten. Endvidere sættes fokus på Indien og Rumænien, der er lande, som bliver anvendt af projektgruppens interviewpersoner.

I målingerne er der sat fokus på den økonomiske tiltrækningskraft, medarbejderes færdigheder, og hvor tilgængelig de er, forretningsmiljø samt digital resonans. Disse fire faktorer er essentielle for, at en virksomhed vil videregive arbejde til en anden virksomhed i et andet land for at få mest udbytte i deres forretning. Inden for hver af disse faktorer er der flere elementer, der kigges på, før en virksomhed videregiver sine arbejdsopgaver. Disse elementer nævnes nedenfor, men uddybes ikke yderligere.

Økonomisk tiltrækningskraft: kompensationsomkostninger, infrastrukturomkostninger samt skatte- og lovgivningsomkostninger. Med andre ord vil det sige, hvor meget det kommer til at koste virksomheden, i forhold til hvis de selv skulle bruge tid på det.

Medarbejderes færdigheder og tilgængelighed: erfaring og færdighed, arbejdskraft tilgængelighed, uddannelsesmæssige færdigheder samt sprogfærdigheder. Der efterspørges medarbejdere med højt uddannelsesniveau samt tilgængelighed til at kunne fuldføre virksomhedernes arbejde. Det engelske sprog er det sprog, som virksomhederne primært efterspørger for at kunne kommunikere.

Forretningsmiljø: miljøet i landet, infrastruktur i landet, kulturel tilpasningsevne samt sikkerhed i landet. Dette er for at sikre, at der ikke er truende usikkerheder for virksomhedernes forretning.

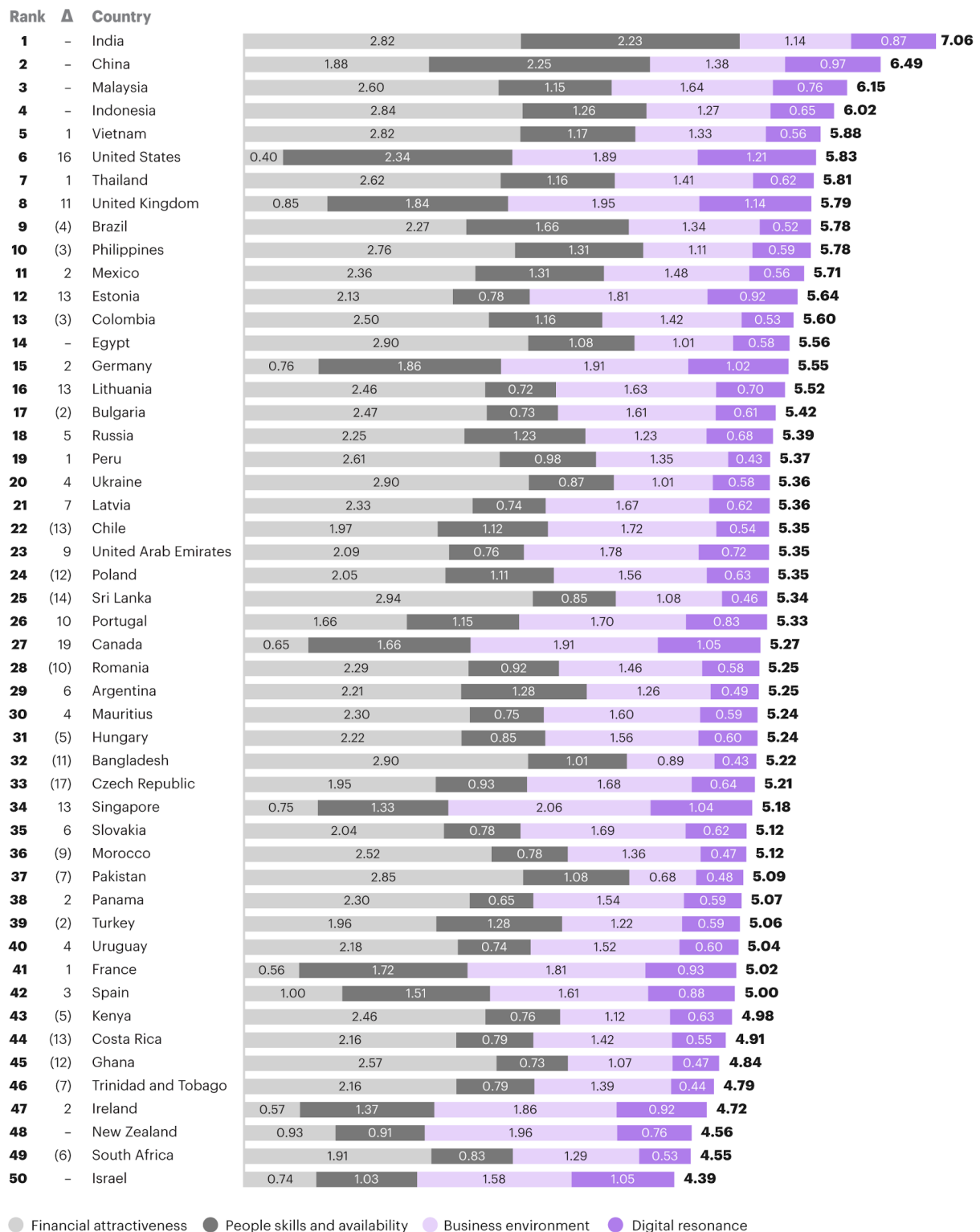
Digital resonans: digitale færdigheder, juridisk og cybersikkerhed samt mængden af virksomhedsaktivitet i form af kapital investeret i start-ups. Dette vil med andre ord sige, hvor langt fremme diverse lande er i den digitale verden, samt sikkerheden, der skal sikre, at virksomheders følsomme oplysninger ikke slipper ud til udefrakommende tredjeparter.

Ude fra disse faktorer kan der nedenfor ses en oversigt over de lande, som er førende, og som virksomhedernes efterspørger til at varetage opgaver, der skal videresendes for at anskaffe dem en økonomisk gevinst.

Figure 4

The top three remain the same, while the United States, United Kingdom, and Germany perform well in the top 15

GSLI overall country rankings



Notes: For France, Germany, the United Kingdom, and the United States, Tier II locations are assessed. Numbers may not resolve due to rounding.
Source: Kearney GSLI 2019

Figur 12 viser en oversigt af de pågældende lande der outsources mest til.

Figur 12 dækker Global Services Location Index (GSLI) top-50-landene i verden. Denne GSLI-oversigt introducerede i 2004 blot 25 lande, og dette indikerer, at offshoreindustrien er blevet mere global end nogensinde før. Det skal bemærkes, at oversigten fokuserer på lande med lave omkostninger, hvor få høje omkostningslande er inkluderet i oversigten som benchmarks for efterspørgselsmarkederne.

Top tre i oversigten har været uændret i en årrække. Nummer ét på listen er Indien, som tilbyder kvalificerede, engelsktalende medarbejdere, som ingen andre lavomkostningslande kan matche. I 2018 varetog Indien næsten halvdelen af top-500-virksomhederne på globalt plan. Indien gør alt for at forblive en ledende figur i outsourcing, hvor de udvikler onlineplatforme og underviser deres medarbejdere i at kunne udføre det arbejde, der bliver efterspurgt på markedet. På den måde fastholder de at være et attraktivt sted, som virksomheder stræber henimod for at offshore hele eller dele af deres forretning (Kearney, 2019).

I forhold til de interviewpersoner, projektet har været i kontakt med, benytter de henholdsvis offshorecentre i Indien (1) og Rumænien (28). Rumænien har en score på 2.29 i 'financial attractiveness', som er en høj score. Indien har et højere (2.82), men sammenlignet med andre lande som USA, Canada, Frankrig og Irland betragtes Rumænien som et land, der er finansielt attraktivt for virksomheder, som benytter offshoring, da omkostningerne til det udførte arbejde er lave. Rettes fokus mod 'people skills and availability' kan Rumænien (0.92) ikke måle sig med Indien (2.23), da Indien er mere end dobbelt så langt fremme, hvad angår medarbejdernes færdigheder og tilgængelighed. I forhold til måling på forretningsmiljø er Rumænien bedre stillet end Indien, da det blandt andet er et sikrere land at befinde sig i, men dette har alligevel ikke den store effekt i forhold til at holde virksomheder fra netop at vælge Indien som deres offshoring-destination. Endelig besidder Indien (0.87) en høj grad af digitale færdigheder samt sikkerhed i forhold til andre lavomkostningslande med undtagelse af Kina (0.97). Alt i alt vælger virksomheder at offshore deres forretning til Indien, da de finder størst gevinst ude fra de målte komponenter. Danmark er ikke at finde i top-50. Dette betyder, at virksomheder ikke vil opfatte Danmark som et attraktivt land at sende deres forretning til, da de selv vil kunne gøre det billigere. Dette vil også sige, at det er en fordel for virksomheder i Danmark, der kan offshore dele eller hele af deres forretning til lande som Indien, hvor de vil kunne få en økonomisk gevinst.

Derudover hvis man undersøger nærmere på Cost of Living Index for lande i verden i 2021, så vil man finde Danmark i top-5 over lande, der er dyre at leve i. Listen består af 138 lande, hvor

Indien ligger på en 135. plads med et indeks på 25.16. På en 93. plads befinder Rumænien sig med et indeks på 38.50, hvor USA har et indeks på 71.92. Med andre ord, vil Danmark (indeks 91.67) og USA være lande, der vælger at udsende deres forretninger til lande, hvor det er billigt at leve, og som har lave lønninger. Dette er medvirkende til at virksomheder fra blandt andet Danmark og USA ønsker at offshore til lande som Indien og Rumænien. På den måde træffer virksomheder en beslutning om at offshore deres arbejdsopgaver til lande med betydelig billigere arbejdskraft i stedet for at beholde opgaverne selv for betydelig dyrere in-house-medarbejdere (Numbeo, 2021).

Delkonklusion

Gennemgangen af disse undersøgelser skaber et billede af, at brugen af outsourcing forekommer i stort omfang også andre brancher. Disse brancher tæller bl.a. IT, HR, regnskab og finansverdenen. Disse serviceydelser bliver udbudt af virksomheder, der kan udføre den efterspurgte opgave til en lavere pris end virksomhederne, som efterspørger disse ydelser. Mange virksomheder efterspørger disse ydelser, da det kan gøre dem mere konkurrencedygtige i forhold til deres konkurrenter. Derfor er virksomheder villige til at betale en ekstra pris, hvis ydelsen kan gøre dem mere innovative og på den måde mere konkurrencedygtige. Men i løbet af COVID-19-pandemien er mange virksomheder gået tilbage til at efterspørge kerneelementet i outsourcing: omkostningsreduktionen. Tidligere har der været en udvikling, hvor professionel ydelse vægtes højere end pris. Men eftersom markedet har været usikkert under COVID-19-pandemien, har man vægtet prisen igen. Derudover skaber det et billede af, hvilke lande der udbyder outsourcing, hvor Indien er på førstepladsen. Dette skaber et overblik over, at benyttelsen af offshoring af revisionen følger en normal tendens, som også er at finde i andre brancher. Og samtidig skaber det et billede af, hvorfor lande som henholdsvis Indien og Rumænien bliver benyttet af projektgruppens interviewpersoner.

7. Diskussion

I dette afsnit rettes fokus mod de resultater, der er opnået gennem analysemodellen i analyseafsnittet. Ydermere besvares projektets afsluttende arbejdsspørgsmål. Dertil er formålet at diskutere de resultater, som er opnået gennem brugen af modellen, samt hvorvidt de afviger fra den eksisterende litteratur. Endvidere har afsnittet til formål at fremlægge, hvorledes

offshoring-strategien kan optimeres ved at justere på enkelte faktorer, der gør sig gældende, for at producere en bedre kvalitet af revisionen.

For at skabe struktur i afsnittet og styrke læsevenligheden, struktureres afsnittet efter modellens opbygning og dens fire kategorier.

7.1 Uddannelse

I kategorien uddannelse diskuterer forskerne Dickins & Daugherty deres synspunkt vedrørende de nystartede revisorers karrieremuligheder samt forfremmelsesmuligheder. Der sættes spørgsmålstejn ved de nystartede indenlandske revisorers fremtidsudsigter, hvor den praktiske erfaring vil blive reduceret, i takt med at det basale revisionsarbejde offshores.

I Denise Downeys forskning frygter Interviewperson A, at de nyuddannede revisorer vil miste praksiserfaring, på trods af at der udføres komplekse revisioner.

Jakob Slotsvang udtaler omkring denne problematik, at man har et ønske om, at de indenlandske revisorer udfordres ved at udføre mere komplekse arbejdsopgaver i stedet for at lade dem udføre de basale revisionsopgaver.

Erik Lindhart argumenterer for, at man ikke bliver en bedre revisor ved at udføre basale revisioner adskillige gange, men et få antal gange for forståelsens skyld, og derefter fokusere på de komplekse revisioner, hvor revisorerne vil gavne en mere stejl læringskurve. Med dette skal forstås, at tidligere satte man nystartede revisorer til at udføre basale opgaver over en længere periode, hvor de komplekse revisioner først blev introduceret for dem senere i deres forløb. Derimod bliver dagens basale revisioner sendt ud til udenlandske revisorer, da man forventer, at revisorer lærer hurtigere, så de kan varetage de komplekse revisioner med det samme, og på den måde vil deres læring accelerere hurtigere.

Ifølge Jakob Slotsvang ønsker man at begå sig på et højere niveau med komplekse opgaver i revisionshusene. Der kan dog stilles spørgsmålstejn ved, hvordan dette skal opnås, hvis den enkelte revisor i startfasen af karrieren ikke kan nå at mestre den basale viden fuldstændigt, hvilket interviewperson A udtrykker.

Erik Lindhart har en klar forestilling om at en stejlere læringskurve for de nystartede revisorer er vejen frem, når de har fået øvet de basale færdigheder. Der kan dog argumenteres for, at

læring er en individuel sag og kan variere fra revisor til revisor, i forhold til hvor hurtigt det kan gå, før de mestrer de basale revisionsopgaver. Læringshastigheden vil formentlig være hurtigere hos nogle revisorer, hvorved de vil være klar til at varetage større opgaver med større ansvar, hvorimod andre revisorer måske hellere vil bruge mere tid på at fordybe sig i det basale for at få et stabilt fundament. Dette kan være nødvendigt for revisorer for at kunne give en bedre kvalitet i arbejdet, når de får muligheden for at begå sig i de mere komplekse revisionsopgaver. På den måde illustrerer det kompleksiteten i, hvornår man skal offshore, og hvornår det er gavnligt for den enkelte medarbejder. Teorien og sammenholdelsen med analysen peger i retning af, at det er en enkeltsagsvurdering, hvorvidt det gavner den enkelte medarbejders læringskurve, når man vælger at offshore, da læringshastigheden vil være forskellig blandt revisorer.

I denne undersøgelse af offshoring af revisionsopgaver har projektgruppen valgt at interviewe tre ledende figurer fra to førende danske revisionsvirksomheder, som forholder sig til nyuddannede revisorers læring. Dette har givet et indblik i, hvordan de ledende figurer forholder sig til offshoring. Dog kan det argumenteres, at der mangler en vinkel på, hvordan den enkelte medarbejder forholder sig til, at de basale opgaver offshores. Her vil man formentlig få et indblik i, hvordan det har fungeret at løse de basale opgaver over en kortere periode, end hvad man tidligere har gjort, samt hvilken effekt den kortere overgang til mere komplekse revisionsopgaver har haft med hensyn til deres læringskurve.

Hvilke resultater vil man opnå? Der kan argumenteres for, at de nystartede revisorer vil have en anden mening end projektgruppens interviewpersoner, hvor de kan føle sig presset af den konkurrence, der hersker, samtidig med at de ikke får lov til at fordybe sig, så de kan mestre de basale opgaver, før de kan tage skridtet videre til de mere komplekse revisionsopgaver. Der kan også argumenteres for, at de vil erklære sig enige med projektgruppens interviewpersoner, og at de føler, at de ikke har brug for at gentage de basale opgaver tusinde gange, men nok til de lærer dem, for at varetage opgaver, der skaber værdi. Dog er det et spørgsmål om økonomi. Af Martin Alsbæk lyder det, ved at stille større krav til nyuddannede revisorer, sætter det samtidig større krav til revisionshusene. Disse krav indebærer et bedre træningsforløb i opstartsperioden som vil udruste nyuddannede revisorer bedst muligt.

7.2 Geografisk lokation

I kategorien geografisk lokation diskuteres der omkring den manglende arbejdskraft, som Martin Alsbæk efterspørger herhjemme i Danmark, hvorfor de blandt andet vælger at offshore. Dette er et punkt, som skaber undren hos projektgruppen: Hvordan det kan være Martin Alsbæk fortæller, at der er mangel på arbejdskraft i Danmark, men ifølge Jakob Slotsvang opstår der situationer, hvor danske revisorer sidder uden arbejde, da man har valgt at offshore opgaverne til henholdsvis Indien og Rumænien? Dette kan virke selvmodsigende, da man efterspørger hjælp til løsning af opgaver, men har danske revisorer, der venter på at få tildelt opgaver. Dette er med til at sætte yderligere pres på revisorer, der skal lære hurtigere for at kunne blive sat i gang med at lave mere komplekse opgaver. Projektgruppen efterspørger derfor en balance i den mængde af de opgaver, der offshores, da motivationen for egne danske revisorer kan aftage, da man er til rådighed, men opgaver bliver sendt ud til andre for at reducere omkostningerne.

Et andet punkt under geografisk lokation er tilgængelighed. Denise Downey beskriver i sin forskning, at tilgængelighed hos de indiske revisorer er på et højere niveau, end hvad de er vant til i de amerikanske revisionshuse. Selvom litteraturen har et amerikansk afsæt, afspejles det samme resultat hos de danske revisionsvirksomheder, mener Martin Alsbæk. Dertil argumenterer han, at der hersker en kæmpe forskel mellem de indenlandske og de udenlandske revisorer, hvad angår tilgængelighed. Når Martin Alsbæk søger om hjælp for løsning af opgaver, kræver det en gang imellem, at han tager kontakt til flere danske revisorer uden held for at få den nødvendige hjælp. Hvorimod når han kontakter den ansvarlige i GDS vil han blive mødt med tilgængelige medarbejdere på den anden side af verden, der er klar til at modtage opgaver fra ham. Med dette kan man se den forskel, der er mellem de indenlandske og udenlandske revisorer.

Dette understøttes også i besvarelsen af det tredje arbejdsspørgsmål, hvor der tages udgangspunkt i outsourcing i andre brancher. Der fandt man frem til, at Indien er førende indenfor outsourcing i forhold til alle andre lande, hvor deres tilgængelighed er højere. Dette illustrerer, at indiske medarbejdere, der er i revisionsbranchen, ikke er en undtagelse, men faktisk er en normalitet ligesom resten af brancherne, hvor Indien er med til at tilbyde deres arbejdskraft.

Martin Alsbæk udtaler, at selvom de indiske kollegaer stiller sig selv til rådighed, er man nødt til at udvise den menneskelige respekt for deres liv og arbejde, da man skal kunne forholde sig til, at disse mennesker ikke er maskiner, men kollegaer, der ønsker at hjælpe, hvis der er brug for det.

Men dette har også en kulturel vinkel, hvor indiske medarbejdere er vant til at tilbyde deres arbejdskraft når som helst, når der er brug for det, hvorimod Martin Alsbæk prøver at udfordre den tilgang, hvor han mener, at man skal tage sig af de indiske kollegaer, som man selv vil passes på. For når Martin Alsbæk vælger at sende en opgave til GDS, vil de indiske kollegaer spørge, hvornår han ønsker, at opgaverne er færdigbehandlede, hvor han vælger at spørge, hvornår de har mulighed for at løse dem. Der er en anden arbejdskultur, som er forskellig fra den danske eller den amerikanske.

Der vælger Martin Alsbæk at prøve at udfordre den mentalitet, som de agerer ud fra, ved at respektere dem og deres liv, så de har mulighed for at trives under de forhold, som de oplever, så de først går i gang til at løse Martin Alsbæks opgaver, når de har mulighed for det og plads i deres kalender. Derimod beskriver den amerikanske litteratur, at de amerikanske revisorer forventer, at arbejdet er klaret på ingen tid, når det er sendt til dem, og derfor ikke tager stilling til mennesket, de sender opgaver til.

Dette viser, at den danske revisor vægter de indiske kollegaer på lige fod som de danske kollegaer, hvor man ønsker at behandle dem på samme vilkår. I stedet for at få sendt arbejde ned og forvente, at det bliver løst med det samme i de tilfælde, hvor der er en risiko for, at opgaverne ikke vil blive løst med den rette kvalitet under de pressede forhold.

Men alligevel bliver der udtrykt, at virkeligheden er anderledes, end hvad man kunne ønske sig. For det er en anden tilgang, som de indiske revisorer agerer efter. Samtidig bliver offshoring set som et middel, når de danske revisorers work-life-balance skal plejes. Der vil de danske kollegaer vælge at udsende arbejdsopgaver, når de ikke ønsker at arbejde i perioder, hvori de udenlandske revisorer kan tage sig af dette.

Der kan argumenteres for, at der er et ønske om, at der ikke skal sættes for meget pres, og samtidig at man skal respektere og pleje de indiske revisorers liv på lige vilkår, men

virkeligheden er en anden, når de danske revisorer ønsker at holde fri i perioder, da opgaverne alligevel kan løses med gevinst i form af de lave lønomkostninger.

Dog skal man, hvis man har et ønske om at samarbejdet med de indiske revisorer skal fungere på bedste vis, udvise den rette respekt og se dem som mennesker, der ønsker at hjælpe til, samtidig med man kan få de fordele, der er at hente. Således kan man opnå besparelse i økonomien og lette arbejdspresset for medarbejderne i Danmark.

7.3 Kvalitetssikring

I kategorien kvalitetssikring sættes der fokus på det samspil, der er mellem onshore- og offshore-enhederne. Vha. brugen af den abduktive tilgang, som er valgt til at undersøge dette fænomen, er der opstået ny viden, som litteraturen ikke har berørt, hvorfor metoden Grounded Theory er blevet benyttet. Martin Alsbæk argumenterede for, at relationer mellem de to enheder er med til at forbedre kvaliteten. Han valgte i samarbejde med en indisk manager at introducere de danske og indiske medarbejdere til hinanden ved at sætte billeder og informationer af dem ind i systemet. På den måde vil de kunne se, hvem de arbejder sammen med, og vil derfor kunne skabe et sammenhold, selvom de ikke ser hinanden fysisk.

Når man opnår de personlige relationer, vil de to enheder arbejde som ét team med samme formål. Når der skabes en følelse af et samarbejde som et team, vil revisionshuset opnå et 'vi', hvor der tidligere var et 'os og dem'. Dermed vil samarbejdet mellem dem munde ud i bedre kvalitet i følge Martin Alsbæk. So

Samtidig fortæller Martin Alsbæk, at da de valgte at standardisere arbejdspapirerne, var det i samarbejde med GDS. Dette illustrerer den intention, man arbejder ud fra, hvor der arbejdes sammen som et team. For havde man valgt at standardisere arbejdspapirerne alene, ville de danske revisorer udarbejde en arbejdsform, hvor de udenlandske revisorer ikke ville have nogen indflydelse. Der har man valgt, at man gør dette tiltag i samarbejde med de indiske kollegaer. Dermed vil de udenlandske revisorer føle, at de har indflydelse, og de vil have kendskab til de arbejdspapirer, som de skal anvende, når de udfører revisioner for den danske revisionsvirksomhed.

Det kan argumenteres, at disse udsagn kun kommer fra en person, og det er en person, der er partner i den virksomhed, som benytter sig af offshoring. Kritikken af disse udsagn, om en

bedre kvalitet af revisioner, der er udarbejdet af de udenlandske revisorer, vil være, at disse udsagn kommer fra en partner, som har en interesse i at få offshoring til at fungere, da revisionsomkostningerne er relativt lavere i Indien end i Danmark. I sin undersøgelse argumenterede Downey for, at man kan være villig til at acceptere en ringere kvalitet til fordel for en lavere omkostning.

Det kan også argumenteres, at for at komme tættere på 'sandheden' angående kvaliteten, vil det være en oplagt mulighed at interviewe flere revisorer, som oplever kvaliteten af de udarbejdede revisioner fra de indiske kollegaer. Interviewene ville være med revisorer, som står for at reviewe de indiske revisionsopgaver, hvor de ifølge protokollen efterfølgende skal signe dem af. Der ville man kunne få et indblik i, hvordan de danske revisorer, der er i tæt samarbejde med de indiske revisorer, oplever kvaliteten på tæt hold, samtidig med at de ikke har et økonomisk incitament.

Der vil de danske revisorer komme med deres bud på, hvad de synes om de indiske kollegaers niveau. Hvor det kan argumenteres, at de ligeledes kan være sig enige eller uenige med Martin Alsbæk omkring kvaliteten. De danske revisorer, der samarbejder på tæt hold med de indiske revisorer, ville kunne fortælle om den forskel, de har oplevet, når man har foretaget de forskellige tiltag, hvor hensigten har været at styrke relationerne for at opnå en bedre kvalitet. Eller de kunne komme med deres bud på, hvad de synes skulle ændres for at forbedre kvaliteten, når de samarbejder.

I forhold til kvalitetssikring udtalte Jakob Slotsvang, at man havde en sikkerhedsventil, hvor de gennemarbejdede revisionsopgaver skulle forbi ham til godkendelse, før de blev sendt tilbage til Deloitte Danmark.

På samme måde har man sat nogle retningslinjer hos EY, udtalte Erik Lindhart, hvor alle dokumenter skal signeres af en dansk medarbejder, da der ifølge den protokol, de følger, ikke må reviewes af en indisk medarbejder. Dog ønskes der en ændring af de regler, der omhandler second level review, hvor de indiske managere skal have lov til at signe af, da man er sikker på, at de har de rette kompetencer.

For argumentet er, at man er mere tryk ved at komme til revisionskontrol med en opgave, der er løst af en indisk medarbejder end en dansk medarbejder. Dette hænger sammen med, at de indiske medarbejdere er mere omhyggelige og følger bogen, når de dokumenterer.

Noget andet, som udkom af den abduktive tilgang som en ny viden, omhandlede dokumentation og størrelsen af virksomheden. Når der tales om dokumentation, argumenterede Erik Lindhart for, at størrelsen af en virksomhed bestemmer, om de har en god dokumentation, som de kan revidere.

Martin Alsbæk udtalte, at små danske virksomheder er så ustrukturerede, at selv hvis man sad ved siden af dem, vil man ikke få et overblik over de dokumenter, som de modtager.

Men virker processerne, som er blevet sat op, og følges de, når der offshores, vil man opnå positive effekter, mener Jakob Slotsvang. For de udenlandske revisorer har de rette kompetencer til at udføre revisionen på lige fod som deres danske kollegaer.

Dette hænger sammen med, at større virksomheder har den rette teknologi, hvor et dokumentationsværktøj med den rette assistance vil give den rette dokumentation, og på den måde vil man kunne revidere det med de bedste forudsætninger (Breuning, 2018, s. 24-25: Signatur). For er dokumentationen i orden, vil der ikke være nogen forskel på, om de er danske eller udenlandske revisorer, der løser revisionen. I og med at de tre interviewpersoner udtaler, at de udenlandske revisorer har de rette kompetencer, vil man kunne opnå den rette kvalitet, så længe den dokumentation, man arbejder ud fra, har den rette kvalitet.

Der kan dog stilles spørgsmål ved, om de dokumentationsværktøjer har en validitet, som man kan være tryk ved at anvende, når revisorer skal anvende de data, der er i dokumentationen. I og med at en revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, er det revisors ansvar at skabe tillid til den data, der er dokumenteret.

Derfor vil der være en sammenhæng i den teknologi, som virksomhederne anvender, hvor dataene skal være præcise, så man arbejder ud fra de rette forudsætninger og kan træffe beslutninger på det rigtige grundlag. På den måde vil der kunne sendes dokumentation til de udenlandske revisorer, som kan begå sig med revision, som vil blive løst med den rette kvalitet.

Er det nødvendigt at have en sikkerhedsventil for at sikre sig, at den udarbejdede revision er korrekt udført? Man kan skabe et samarbejde, hvor der kan overvåges, ved at lave stikprøver på de udenlandske revisorers revisionsarbejde, og som på den måde kan være med til at sikre, at det udførte arbejde passer med det niveau, der efterspørges. På den måde vil man formindske det administrative, som de danske revisorer skal forholde sig til ved at signe det modtagne arbejde, og give mere ansvar til de udenlandske kollegaer. På den måde vil man i det samarbejde skabe tillid og styrke de udenlandske revisorers motivation og således opnå en bedre kvalitet.

7.4 Kommunikation

I kategorien kommunikation diskuterer Interviewperson A i Downeys forskning, at man har en tilbøjelighed til at selv rette opgaverne i stedet for at sende dem retur, for at de indiske revisorer skal rette det til. Især fordi det vil tage længere tid, og man har mindre tillid til dem.

Erik Lindhart udtalte, at han ofte sidder og laver både manager-, senior- og assistentarbejde, da det er lettere at rette til end at sende retur. I forlængelse af dette udtaler han, at det er den forkerte måde at gøre det på, da den person, der sidder i Indien, som har lavet fejlen, dermed ikke lærer af sin fejl. Derfor argumenterer Erik Lindhart for, at hvis man skal gøre det rigtige samt behandle de udenlandske revisorer som de danske revisorer, skal man sende arbejdet retur og forklare de indiske revisorer, hvor fejlen ligger.

På den måde skabes der tillid, for man ønsker at oplære de udenlandske revisorer, så de kan udvikle sig, og samtidig vil udførelsen af disse revisionsopgaver i fremtiden være hurtigere, da det ikke vil indeholde fejl og vil have bedre kvalitet.

I Downeys forskning udtaler de amerikanske revisorer, at der er en mangel på tillid til de udenlandske revisorer. Dette forholder sig også sådan hos Erik Lindhart, men kun i begyndelsen. Når først de personlige relationer er styrket, vil man have mere tillid til hinanden. Derfor kritiserer Erik Lindhart den amerikanske tilgang, hvor han mener, at amerikanerne ikke vægter de personlige relationer, hvorfor tilliden er svækket, hvilket kan have en effekt på kvaliteten af den udførte revision.

I forhold til Downeys undersøgelse argumenterer hun for, at der hersker statusforskelle blandt onshore- og offshore-revisorerne, hvor de onshore (de amerikanske revisorer) har en tendens til at se ned på offshore-revisorerne, da man ikke betragter dem som ligesindede, men blot vælger at sende et stykke arbejde til dem, som man forventer bliver klaret og sendt retur. Downey beskriver, at de amerikanske revisorer ønsker at skabe en 24-timers workforce, hvor man ønsker, at arbejdet går hurtigere, og at opgaverne er løst af de udenlandske revisorer, når de møder op på arbejde næste dag.

Herimod modargumenterer og kritiserer Erik Lindhart de amerikanske revisorerers tilgang til offshoring. Erik Lindhart mener ikke, at man skal se offshore-enheden som en underleverandør, men derimod se dem som en del af teamet.

Dette vil styrke båndet mellem enhederne, og samarbejdet med de udenlandske revisorer vil munde ud i bedre kvalitet, da motivationen vil være tiltagende, når man viser dem tillid. Erik Lindhart argumenterer for, at det er tilfredsstillende at arbejde på at få 24 timers workforce-metodikken til at lykkes, men at man ikke skal se på de indiske revisorer som underleverandører, men derimod se dem som kollegaer, der gerne vil hjælpe med at løse revisionen.

Kritikken vil være at finde i den måde, hvorpå man vælger at samarbejde med de udenlandske revisorer. For vælger man ikke at have et eksisterende eller et begrænset forhold til de udenlandske kollegaer, hvor man blot ønsker at få revisionerne udført, vil tilliden svækkes. Samtidig vil motivationen for at fuldføre et stykke arbejde svækkes, og på den måde vil resultatet være et fuldført arbejde med lav kvalitet.

Vælger man derimod at samarbejde med de udenlandske revisorer og betragte dem som en del af teamet, som man gør med de indenlandske kollegaer, vil man styrke forholdet, og samarbejdet vil give mere tilfredsstillende resultater ifølge Martin Alsbæk og Erik Lindhart.

Som tidligere nævnt er brugen af den abduktive tilgang opstået ny viden, som litteraturen ikke har berørt, hvorfor metoden Grounded Theory er blevet benyttet.

Et andet punkt under kategorien kommunikation er planlægningsfasen, hvor Martin Alsbæk udtrykker et ønske om at inddrage de udenlandske revisorer fra planlægningsfasen, da man anser dem som en del af teamet.

Hvad angår at være en del af teamet, og være med fra planlægningsfasen, uddyber Erik Lindhart, at point of contact-personen havde udtalt, at han føler sig inddraget og derfor følte, at han havde noget at skulle have sagt i forhold til opgaven. Man skaber en ejerfornemmelse, som gør, at man skaber mere tillid, hvor motivationen øges, og på den måde opnår man bedre kvalitet i revisionen.

Med dette illustrerer interviewpersonerne, at man ser de indiske kollegaer som mennesker og ikke som maskiner. Det vil sige, at det menneskelige aspekt vægtes højt, hvor kommunikationen er nøglen i interaktionen mellem de indenlandske og udenlandske revisorer.

Erik Lindhart argumenterer yderligere for, at hvis man ikke har GDS med fra planlægningsfasen, så vil de heller ikke vide, hvilke overvejelser man har gjort sig, eller hvorfor man gør lige præcis de ting, som man gør. Derfor nytter det ikke at sende opgaver ned til offshore-enheden og forvente, at de udenlandske revisorer løser dem og har dem klar dagen efter, som litteraturen tilskriver de amerikanske revisorer.

Dermed sætter man fokus på medarbejderne allerede fra planlægningsfasen, hvor man samarbejder med dem, som man gør med de danske revisorer. Tilliden styrkes, de udenlandske revisorers motivation øges, og kvaliteten af det udførte arbejde forbedres. På den måde får man sammensat et team, uanset hvor i verden, de befinder sig, for at løse revisioner med høj grad af sikkerhed.

De danske ledere udtrykker, at de oplever samme problematikker, men har valgt at håndtere dem anderledes, end hvad der skrives i litteraturen omkring de amerikanske revisorers håndtering af offshoring. For at optimere offshoring-strategien skal de udenlandske revisorer inkluderes allerede fra planlægningsfasen, samt se på dem som mennesker, hvor tilliden vil styrkes og dermed vil man få mere nytte af tilgangen.

Et kritikpunkt for dette samarbejde og planlægningen er, at udsagnene er fra ledende revisorer i Danmark. For at få belyst, om de udenlandske revisorer føler sig inkluderet, og om samarbejdet fra planlægningsfasen har en effekt, vil man kunne interviewe de udenlandske revisorer og lytte til, hvordan de ser samarbejdet med de danske revisorer og ledere, samt hvordan de oplever samarbejdet med andre revisorer fra andre onshore-enheder. Ville de

udtrykke, at samarbejdet har en anden positiv effekt end det, de er vant til med de amerikanske revisorer, eller ville de udtrykke, at der ingen effekt er, når de ikke har en personlig relation?

For ifølge Erik Lindhart er det dér, de amerikanske revisorer fejler stort, og udtrykker ligeledes, at 50 % af de danske revisorer, har samme problematikker som de amerikanske. Da "løs det"-tilgangen ikke involverer de udenlandske revisorer på samme måde, som hvis man ser dem som kollegaer på lige fod med andre onshore-revisorer. For vælger man at inddrage dem og give dem mere ansvar, vil det give de udenlandske revisorer en følelse af, at de er værdsat og en del af teamet, i stedet for at føle, at de kun bliver brugt som underleverandør. Derfor opleves samme problematikker i både Danmark og USA, når der samarbejdes med de indiske revisorer, hvor dele af de danske revisorer håndterer situationerne på samme måde, som litteraturen oplyser. Men ifølge interviewpersonerne har de haft succes med offshoring-enhederne, da man har valgt at samarbejde med dem som kollegaer, som befinder sig et andet sted end i Danmark. Derfor vil man kunne opnå succes sammen i stedet for at opdele opgaver, hvor man ikke tildeler nogen værdi til det arbejde, som de udenlandske revisorer varetager.

8. Konklusion

Ud fra undersøgelsen i projektet kan det konkluderes, at revisionshusenes brug af offshoring i revisionsprocessen er markant stigende. Fælles for respondenterne er, at man ønsker et reduceret omkostningsforbrug i form af revisionsomkostninger samt en styrket konkurrencedygtighed.

Endvidere argumenterer respondenterne for, at man stræber efter, at en højere procentdel af revisionstimer skal udgøres af udenlandske revisorer.

Undersøgelserne viser, at der endnu ikke er etableret specifikke lovgivninger i relation til offshoring i revisionen. Herunder konkluderes, at der ikke findes lovgivningsmæssige begrænsninger. Dog findes der compliance-protokoller, som hvert revisionshus er underlagt. Protokollerne har til formål at oplyse om, hvilke rettigheder de udenlandske revisorer besidder. Fælles for respondenterne er, at der argumenteres for, at det udførte arbejde i udlandet, skal reviewes af en erfaren medarbejder i Danmark. På baggrund af dette vedligeholdes kvalitetssikringen af det udførte arbejde i udlandet. Dertil konkluderes det på baggrund af ISQC 1 samt ISA 220, at det er ledelsens ansvar at reviewe det arbejde, man modtager fra udlandet.

På baggrund af undersøgelsen kan det konkluderes, at der optræder problemstillinger i revisionsprocessen. Litteraturen giver udtryk for adskillige problemstillinger i form af manglende tillid og motivation, som resulterer i en lav kvalitet af det udførte arbejde. Respondenterne fra Ernst & Young udtaler, at man har oplevet udfordringer i form af dårlig kommunikation, men at man har håndteret problemstillingen ved at skabe personlige relationer. Hertil kan det konkluderes, at ved at skabe personlige relationer samt inddrage de udenlandske revisorer fra planlægningsfasen i revisionen vil der være en højere kvalitet af revisionen. Samtidig konkluderes, at der fortsat vil eksistere udfordringer ved at offshore revisionshandlinger, men undersøgelsen viser, at revisionskvaliteten afhænger af, hvorledes man håndterer de pågældende udfordringer.

Fælles for respondenterne er, at der udtrykkes, at offshoring som strategi bidrager med positive effekter i form af lave revisionsomkostninger samt et internationalt teamwork. Hele essensen ved offshoring er at skabe et internationalt teamwork med de udenlandske revisorer, baseret på personlige relationer. Samtidig skal offshoring tillade de indenlandske revisorer at fokusere på mere komplekst revisionsarbejde.

På baggrund af empirien kan det konkluderes, at de amerikanske revisorer lider af manglende relationer til deres udenlandske revisorer, hvorfor kvaliteten af det modtagne arbejde er ringe.

9. Perspektivering

En videreudvikling af dette projekt ved at undersøge de kulturelle aspekter nærmere ville være interessant. Herunder kunne man fokusere på, hvilke kulturelle værdier der hersker blandt danske og udenlandske revisorer. Downey argumenterer for, at de kulturelle forskelle, der er imellem landene, kan skabe udfordringer, som påvirker forståelsen af det arbejde, der udføres. I Downeys forskning argumenterer Interviewperson C for, at de indiske medarbejdere ofte ikke ville indrømme fejl. I forlængelse af dette forklares det, hvordan de kulturelle udfordringer forværres af den dårlige kommunikation. Thomas Jørgensen argumenterer ligeledes for, at kulturelle forskelle har været en eksisterende problemstilling i mange år. Kommunikationen vurderes at være den største udfordring, hvilket resulterer i misforståelser af de arbejdsopgaver, der ønskes udført. Samtidig argumenterer Erik Lindhart for, at amerikanerne betragter revisorerne i Indien som underleverandører, hvorfor motivationen samt kvaliteten af revisionen er ringe.

Tidligere i projektet argumenterede projektgruppen for at fokusere på respondenter med ekspertviden inden for offshoring-feltet. Dette var for at få en dybere indsigt i offshoring som helhed.

Et interessant vinkel ville være at undersøge, hvorledes medarbejdere med 3-5 års erfaringer gør brug af offshoring. Dette ville bidrage med en anden vinkel til projektet ved at få et indblik i medarbejdernes erfaringer og oplevelser. Samtidig har det ikke været muligt at få kontakt til de udenlandske revisorer. Dertil kunne det være yderst interessant at undersøge de problemstillinger, der hersker i litteraturen for at se, om det stemmer overens med de udenlandske revisorerers oplevelser. Samtidig vil det være relevant at undersøge de udenlandske revisorerers opfattelse af den kritik, de modtager. Hvorledes afviger kvaliteten fra en udenlandsk revisor sammenlignet med nyuddannet revisor i Danmark?

En anden interessant vinkling er den omdiskuterede automatisering af revisionen. Skal der stræbes efter et optimeret samarbejde med udlandet, hvis robotteknologien kan overtage de basale revisionshandlinger hurtigere og mere effektivt? Dette ville eliminere de menneskelige udfordringer, der berøres i litteraturen i form af kommunikation mv. Ydermere vil

revisionshusene styrke deres konkurrencedygtighed samt reducere revisionsomkostningerne markant.

Litteraturliste

Bransholm Pedersen, & Kirsten, Søren Juul. (2012) *Samfundsvidenskabernes videnskabsteori: en indføring*. 1. udgave. Kbh: Hans Reitzel.

Corbin, J., & Strauss, A. (2015). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (4th ed.). Newbury Park: Sage.

Daugherty, B., & Dickins, D. (2009). *Offshoring the independent audit function: Certified public accountant*. *The CPA Journal*, 79(1), 60-65.

Deloitte (2014), *Deloitte's 2014 Global Outsourcing and Insourcing Survey*. Deloitte Consulting LLP.

Deloitte (2016), *2016 Global Outsourcing Survey: Outsourcing accelerates forward*. Deloitte Consulting LLP.

Deloitte (2018), *The Deloitte Global Outsourcing Survey 2018: Traditional outsourcing is dead. Long live disruptive outsourcing*. Deloitte Consulting LLP.

Deloitte (2020), *Deloitte Global Outsourcing Survey 2020: How much disruption?*. Deloitte Consulting LLP.

Downey, Denise Hanes. (2018) "An Exploration of Offshoring in Audit Practice and the Potential Consequences of Associated Work 'Redesign' on Auditor Performance." *Auditing: a journal of practice and theory* 37.2.

Juul Kristensen, Catharina, & M. Azhar Hussain. (2016) *Metoder i samfundsvidenskaberne*. 1. udgave. Frederiksberg: Samfundslitteratur.

Kearney (2019), *Digital resonance: the new factor influencing location attractiveness: The 2019 Kearney Global Services Location Index*. A.T. Kearney, Inc.

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). *Interview: Det kvalitative forskningsinterview som håndværk*. (3 ed.) Hans Reitzels Forlag.

Langer, M. (2014, 28. April). Revisor-opgør presser honorarer. *Berlingske*.
<https://www.berlingske.dk/virksomheder/revisor-opgoer-presser-honorarer>

Numbeo (2021), *Cost of Living Index by Country 2021*, Besøgt senest 23. april. 2021.
https://www.numbeo.com/cost-of-living/rankings_by_country.jsp.

Orlik, R. (2011, 8. August). Is offshoring audit a passport to success?. *Accountancyage*.
<https://www.accountancyage.com/2011/08/08/is-offshoring-audit-a-passport-to-success/>

Sylvest, V. (2018, November). *Den internationale standardsætter for kvalitetskontrol arbejder i øjeblikket på en opdatering af kvalitets- styringsstandarden ISQC 1.*: FSR Danske revisorer. *Signatur*, 2018(4), 10-25.

Standarder og lovgivninger

ISA 220

ISQC 1

Revisorloven

Bilagsgliste:

Interviews

- Bilag 1 - Erik Lindhart I
- Bilag 2 - Erik Lindhart II
- Bilag 3 - Martin Alsbæk
- Bilag 4 - Jakob Slotsvang