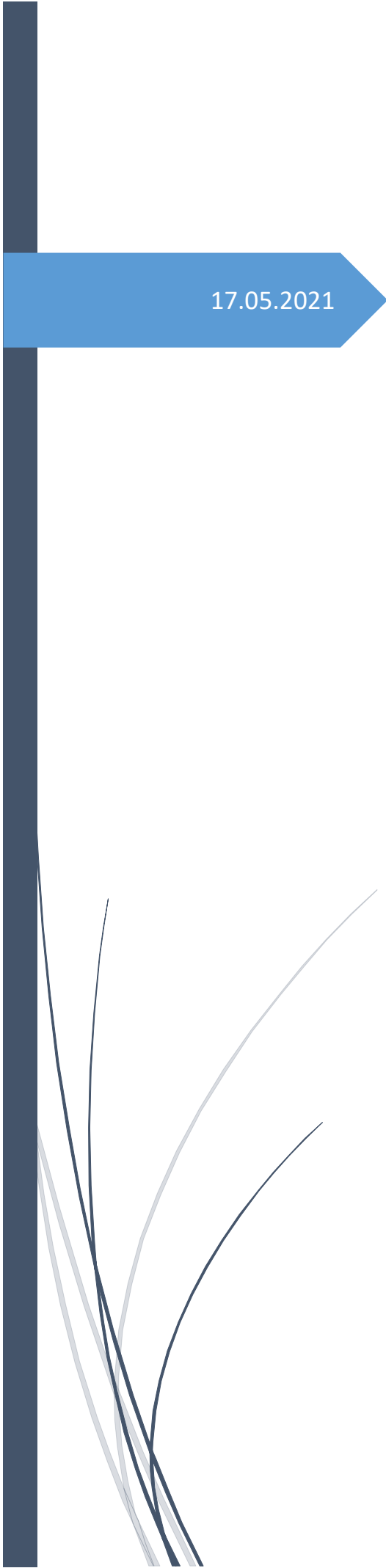


A thick dark blue vertical bar is positioned on the left side of the page. A blue arrow points to the right from this bar, containing the date '17.05.2021'. In the bottom left corner, there are several thin, curved, light blue lines that sweep upwards and to the right.

17.05.2021

Den interne revisions værdiskabelse

Forskelle mellem finansielle og ikke-finansielle
virksomheder

Kandidatafhandling

Cand.merc.aud

Copenhagen Business School

Camilla Hansen (110163)

Helene Jentoft Fogh (91715)

Vejleder: Birgitte Rousing Svenningsen

Kontrakt nr. 12692

Antal sider/antal anslag: 119/272.988

Abstract

IIA's definition of internal audit states that it is designed to add value through its independence of the organization, objective assurance and consulting activities. The internal audit helps the organization achieve its objectives and evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance by having a systematic and disciplined approach. In Denmark, there is a legal requirement for financial organizations to establish an internal audit, but not for non-financial organizations. There is a lack of research within the area of internal audit's added value in a Danish context. This thesis aims to elaborate on this.

To understand how internal auditors perceive value creation, we interviewed 16 Danish internal auditors from different organizations, and a literature review was done. 6 of the 16 informants are from the financial industry, and the remaining 10 are from non-financial industries. This thesis examines whether and how internal audit in the financial and non-financial industries can add value to their organizations. The study finds that all informants agree that to create value, the internal audit must provide relevant services. A common theme among the informants is that the internal audit creates value when it focuses on operational audit, including assurance for governance, risk management and internal control.

Furthermore, the internal audit's communication and relation with its stakeholders, along with its objectivity, independence and insight, impact the ability to provide relevant and valuable services. Internal auditors should seek to become trusted advisors because it is beneficial for the creation of value. The study results suggest that non-financial organizations are more focused on advisory services than financial organizations and indicates a correlation between this type of services and creating value. The financial organizations share similarities regarding how their internal audit creates value. In contrast, non-financial organizations have more varied responses. This difference may be caused by the fact that the non-financial organizations belong to different industries.

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	1
1. Indledning og problemformulering.....	6
2. Metode.....	8
2.1 Videnskabsteori	8
2.2 Undersøgelsesdesign.....	10
2.2.1 Litteratursøgning.....	10
2.2.2 Interview.....	11
2.2.2.1 Valg af informanter.....	11
2.2.2.2 Interviewguide.....	13
2.2.2.3 Under interviewene.....	13
2.3 Databehandling.....	15
2.3.1 Transskribering.....	15
2.4 Analysestrategi og kodning.....	15
2.5 Kvalitetskriterier.....	17
2.5.1 Objektivitet	17
2.5.1.1 Reliabilitet	18
2.5.1.2 Validitet.....	19
2.5.1.3 Generalisering	19
2.6 Ethiske overvejelser	20
2.7 Afgrænsning.....	20
3. Anvendt teori.....	22
3.1 Grundlæggende teori	22
3.1.1 Definition	22
3.1.2 Value Proposition Model	23
3.1.3 Three Lines Model	25
3.1.4 Uafhængighed og objektivitet	28
3.1.4.1 Organisatorisk uafhængighed	28
3.1.4.2 Objektivitet.....	29
3.1.4.3 Uafhængighed og objektivitet tæt forbundet.....	29
3.1.4.4 Trusler mod uafhængighed og objektivitet.....	29
3.1.4.5 Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed samt objektivitet	30
3.1.4.5.1 Adskillelse af arbejdsopgaver	32
3.1.4.6 Uafhængighed og arbejdsopgaver ifm. risikostyring.....	32

3.1.5 Trusted advisor	33
3.1.6 Code of Ethics	35
3.1.7 Finansiell vs. operationel revision	35
3.1.7.1 Finansiell revision	35
3.1.7.2 Operationel revision	36
3.2 Litteraturgennemgang	36
3.2.1 Værdiskabelse og effektivitet	37
3.2.2 Risikostyring og værdi	40
3.2.3 Måle effektivitet og værdiskabelse	42
3.2.4 Afrunding af litteraturgennemgang	43
3.3 Selskaber underlagt lovkrav om intern revision	44
3.4 Eksterne undersøgelser	45
3.4.1 CBOK Stakeholder Report (IIA, 2016)	46
3.4.2 Measuring Value Report (IIA, 2020)	47
4. Analyse	49
4.1 Informanternes forståelse af intern revision	49
4.1.1 Finansielle virksomheder	49
4.1.2 Ikke-finansielle virksomheder	50
4.2 Uafhængighed og objektivitet	53
4.2.1 Organisatorisk uafhængighed – Finansielle virksomheder	54
4.2.2 Organisatorisk uafhængighed – Ikke-finansielle virksomheder	54
4.2.3 Organisatorisk uafhængighed og objektivitet - Opsummering	55
4.2.4 Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed	55
4.2.4.1 Ikke-finansielle virksomheder der er organisatorisk uafhængige	56
4.2.4.2 Ikke-finansielle virksomheder der ikke er organisatorisk uafhængige	60
4.3 Delkonklusion	66
4.3.1 Underspørgsmål 1 - Hvilke selskaber er underlagt intern revision ved lovkrav, og hvilke arbejdsopgaver medfører dette for intern revision?	66
4.3.2 Underspørgsmål 2 - Hvad forstås der ved intern revision?	67
4.3.3 Underspørgsmål 3 – Hvordan forstår teorien værdiskabende intern revision?	68
4.4 Intern revisions arbejdsopgaver	71
4.4.1 Risikostyring, interne kontroller og governanceprocesser	71
4.4.2 Operationel og finansiell revision	72
4.4.3 Assurance- og rådgivningsopgaver	72
4.4.4 Kommunikation	73

4.4.5 Besvigelser	73
4.5 Værdiskabende intern revision ifølge informanterne	74
4.5.1 Finansielle virksomheder – Værdiskabelse	74
4.5.1.1 Governance	75
4.5.1.2 Inddrage eksterne eksperter	75
4.5.1.3 Virksomhedens strategiske retning	76
4.5.1.4 Operationel revision	76
4.5.1.4.1 Indgå tidligt i processen	77
4.5.1.4.2 Risikostyring.....	77
4.5.1.5 Assurance og rådgivning	78
4.5.1.6 Relationer og kommunikation.....	79
4.5.2 Ikke-finansielle virksomheder – Værdiskabelse	80
4.5.2.1 Governance	81
4.5.2.2 Operationel revision	82
4.5.2.2.1 Indgå tidligt i processen	82
4.5.2.2.2 Risikostyring.....	83
4.5.2.3 Assurance og rådgivning	84
4.5.2.4 Forebyggelse	85
4.5.2.4.1 Besvigelser	86
4.5.2.5 Relationer og kommunikation.....	86
4.5.2.6 Interim ressourcer	87
4.5.3 Indsigt	87
4.5.4 Trusted advisor.....	90
4.5.4.1 Finansielle virksomheder	91
4.5.4.2 Ikke-finansielle virksomheder	93
4.5.4.3 Opsamling	95
4.5.5 Måle værdiskabelse.....	96
4.5.5.1 Finansielle virksomheder - Måling af værdi	97
4.5.5.2 Ikke-finansielle virksomheder - Måling af værdi	98
4.5.5.3 Opsamling	101
4.6 Delkonklusion	102
4.6.1 Underspørgsmål 4 - Hvordan forstår informanterne værdiskabende intern revision?	102
4.6.2 Underspørgsmål 5 - Hvordan adskiller den finansielle branche og de andre brancher sig i forhold til, hvad de opfatter som værdiskabende intern revision?	104

4.6.3 Underspørgsmål 6 - Hvordan adskiller teori, undersøgelser og vores interviews sig fra hinanden? (Sammenlign og find ligheder og forskelle)	105
4.6.4 Underspørgsmål 7 - Hvilken lære og gode råd kan interne revisorer uddrage af analysen?	107
5. Diskussion.....	109
5.1 Er noget mere værdiskabende end andet?	109
5.1.1 Assurance og rådgivning	109
5.1.2 Operationel revision og modenhed.....	110
5.2 Revisionsbekendtgørelsen – Implicitte forventninger og krav om, at intern revision i finansielle virksomheder udfører finansiell revision?	112
6. Konklusion - Besvarelse af problemformulering	117
7. Perspektivering	119
Litteraturliste.....	120

1. Indledning og problemformulering

Intern revision som funktion har overordnet set til formål at bidrage med merværdi til den pågældende virksomhed. Dette afspejles i Foreningen af Interne Revisorers (IIA) definition på intern revision.

Forskning inden for intern revision er et relativt ungt forskningsområde (Lenz & Hahn, 2015). Intern revision er oprindelig startet som en intern funktion med fokus på besvigelser og verifikation af finansielle transaktioner, men har med tiden rykket sig: "Modern IA [Internal Audit] shall be risk based which does not necessarily make financial reporting-related matters a priority" (Lenz & Hahn, 2015, s. 17). I dag anses intern revision for at have relevans, når den tilpasses virksomhedens risikoprofil og har en risikobaseret tilgang til arbejdet. På denne måde vil intern revisions arbejde tage udgangspunkt i, hvad der for virksomhedens synspunkt er relevant, hvilket ikke nødvendigvis omfatter finansiel revision. Dette afspejler IIA's definition ligeledes, da den fokuserer på, at intern revision er med til at vurdere og forbedre effektiviteten af virksomhedens risikostyring, interne kontroller og governance, hvilket favner både operationel og finansiel revision.

Intern revision er gået fra primært at være ledelsens reaktive og beskyttende vagthund til nu at anses for at være en mere værdiskabende, strategisk, rådgivende og fremadskuende funktion, der styrker governancestrukturen i organisationen (Kotb, Elbardan & Halabi, 2020).

Større finansielle virksomheder i Danmark er underlagt lovkrav om indførelse af en intern revision, hvorimod der ingen lovmæssig regulering er for ikke-finansielle virksomheder i forhold til intern revision (revisionsbkg. § 17, stk. 3). Lovkravene i revisionsbekendtgørelsen omfatter bl.a., at intern revision skal revidere alle væsentlige og risikofyldte områder, herunder virksomhedens risikostyring, compliance, forretningsgange og interne kontroller, hvilket indikerer operationel revision i tråd med IIA's definition. Dog kan dele af revisionsbekendtgørelsen vække tvivl om, hvorvidt lovgivningen opfatter operationel revision på samme måde, som IIA gør.

Det er derfor interessant at undersøge, hvorvidt interne revisionsafdelinger i hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder adskiller sig i opfattelsen af, hvad der er værdiskabende intern revision.

Forskning og undersøgelse af, hvad der af interne revisionsafdelinger i hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder i Danmark anses for at være værdiskabende intern revision, er sparsom. Dette speciale ønsker at undersøge, hvorvidt der ud fra specialets kvalitative interviewstudie kan ses forskelle i intern revisions værdiskabelse hos informanter fra hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder i Danmark. Følgende problemformulering søger specialet at besvare:

Hvordan forstår henholdsvis den finansielle branche, der er underlagt lovkrav om intern revision, og andre brancher, som ikke er underlagt dette, værdiskabelse i forhold til intern revision, og hvilken lære kan der uddrages heraf?

Følgende 7 underspørgsmål undersøges og besvares undervejs i specialet og leder frem til den endelige besvarelse af problemformuleringen:

- 1. Hvilke selskaber er underlagt intern revision ved lovkrav, og hvilke arbejdsopgaver medfører dette for intern revision?**
- 2. Hvad forstås der ved intern revision?**
- 3. Hvordan forstår teorien værdiskabende intern revision?**
- 4. Hvordan forstår informanterne værdiskabende intern revision?**
- 5. Hvordan adskiller den finansielle branche og de andre brancher sig i forhold til, hvad de opfatter som værdiskabende intern revision?**
- 6. Hvordan adskiller teori, undersøgelser og vores interviews sig fra hinanden?**
- 7. Hvilken lære og gode råd kan interne revisorer uddrage af analysen?**

2. Metode

I dette afsnit reflekteres og redegøres for specialets videnskabsteoretiske perspektiv og metodiske fremgangsmåde, herunder undersøgelsesdesign, databehandling, analysestrategi, kvalitetskriterier, etiske overvejelser samt afgrænsning af opgaven.

2.1 Videnskabsteori

Videnskabsteori kan opfattes som en forståelsesramme, hvorigennem verden anskues. Et videnskabsteoretisk perspektiv rummer grundlæggende antagelser om verden og viden (Justesen & Mik-Meyer, 2010).

Hertil er ontologi, epistemologi, menneskesyn og værdifrihed centrale videnskabsteoretiske begreber, der afhænger af det pågældende videnskabsteoretiske perspektiv.

Ontologi kan betegnes som læren om det værende, hvor det handler om at forstå undersøgelsens genstand (Egholm, 2014, s. 25). Epistemologi omhandler læren om viden (Egholm, 2014, s. 28). Videnskabsteoriens menneskesyn er centralt i forhold til, hvordan mennesket og dets handlinger opfattes (Egholm, 2014, s. 32). Værdifrihed handler om, hvorvidt viden kan opfattes som værdifri, hvilket henviser til objektivitet og subjektivitet (Egholm, 2014, s. 34).

Overordnet set kan der skelnes mellem de videnskabsteoretiske perspektiver positivisme, hermeneutik, social konstruktivisme og pragmatisme. Disse vil have forskellige syn på verden og viden, herunder forskellig ontologi, epistemologi, menneskesyn og syn på værdifrihed.

Dette speciale tager afsæt i hermeneutikken som videnskabsteoretisk perspektiv, hvilket kommer til udtryk i problemformuleringen ved, at vi søger at forstå, hvordan de 16 informanter opfatter værdiskabende intern revision. Specialet ønsker at undersøge informanternes fortolkning af, hvad værdiskabende intern revision er for dem, hvorfor hermeneutikken og kvalitativ metode vurderes bedst egnet til dette.

Hermeneutikken søger at beskrive og forstå individers fortolkning af fænomener og kan ses som et modsvar til positivismen.

Ontologien er realistisk, og fænomener skal forstås kontekstuel (Egholm, 2014, s. 234). Som udgangspunkt anses de studerede fortolkninger og meninger for at findes i virkeligheden uafhængigt af forskerne, og forskeren har til opgave at erkende dem (Egholm, 2014, s. 91).

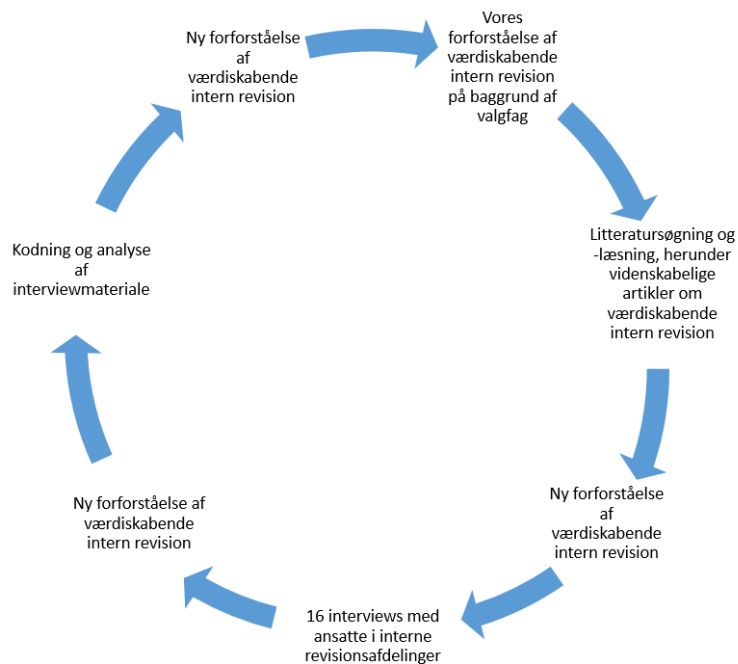
Ang. epistemologi tager hermeneutikken udgangspunkt i fortolkning, og viden opfattes som noget, der

kan opnås deduktivt og induktivt (Egholm, 2014, s. 234). Der tages udgangspunkt i forskerens fordomme og forforståelser for det studerede fænomen. Fortolkninger sker med udgangspunkt i vores fordomme og forforståelse, fordi vi ud fra et hermeneutisk perspektiv ikke kan forstå noget "[...] uden at have noget at forstå det på baggrund af" (Egholm, 2014, s. 95). Undervejs i undersøgelsen ændredes vores forforståelser i takt med, at vi blev klogere både via interviewene og læst teori. På denne måde skabes og ændres vores forforståelse i penduleringen mellem vores forforståelser og det studerede fænomen (værdiskabende intern revision). Dermed rykkes vores fordomme, og der søges mod horisontsammensmeltning, hvilket opstår, når "[...] vi ikke længere oplever, at de svar, vi får, flytter vores forforståelse" (Egholm, 2014, s. 96), og dermed opnås forståelse for fænomenet.

Hermeneutikkens menneskesyn består i, at individets fortolkninger og meninger anses for kontekstuelle (Egholm, 2014, s. 234).

I hermeneutikken er værdifrihed hverken muligt eller ønsket, da der tages udgangspunkt i forforståelser. Sandhed vurderes via kohærens, hvilket betyder, at "[...] udsagn anses for sande, hvis de på en modsigelsesfri måde hænger sammen med et system af fortolkende udsagn" (Egholm, 2014, s. 234).

Det hermeneutiske videnskabsteoretiske perspektiv afspejles i vores tilgang til metode, hvor vi anerkender, at vores undersøgelse vil være præget af vores forforståelser. Vores forforståelse for værdiskabende intern revision har betydning for vores fortolkning af informanternes udsagn. Via interviewene nuanceres vores forståelse af værdiskabende intern revision blandt informanterne, og vores forståelseshorisont rykkes i takt med, at vi opnår dybere forståelse af fænomenet for i sidste ende forhåbentlig at opnå horisontsammensmeltning med den viden, informanterne bidrager med (Egholm, 2014, s. 102). Dette kan betegnes som den hermeneutiske cirkel, og i figur 1 illustreres vores hermeneutiske proces.



Figur 1 – Hermeneutisk proces (egen tilvirkning)

2.2 Undersøgellesdesign

Specialets undersøgelsesdesign er udformet som en kvalitativ interviewundersøgelse samt litteraturgennemgang af videnskabelige artikler inden for værdiskabende intern revision. De følgende afsnit belyser vores tilgang til litteratursøgning og interviewene.

2.2.1 Litteratursøgning

Vores litteratursøgning har været en løbende proces, der begyndte forud for udarbejdelsen af interviewguiden, således at vi indledningsvist fik et overblik over relevant, ny teori og forskning inden for emnet værdiskabende intern revision. Vi benyttede i høj grad CBS's biblioteksdatabase for videnskabelige artikler, hvor vi på forhånd havde identificeret søgeord, som vi søgte efter i databasen: internal audit, value added, trusted advisor, internal audit function mv. Derudover afgrænsede vi søgningen i forhold til udgivelsesår, således at vi søgte på artikler, der maks. var 10 år gamle, da vi ønskede at inddrage og benytte relativ ny forskning i specialet. Dette kom der et stort antal artikler ud af, hvorfor første screening bestod i at læse overskrifter på artiklerne og vurdere deres umiddelbare relevans heraf. Herefter læste vi abstracts for de udvalgte artikler og fik sorteret yderligere ud i mængden. Artikler med relevant abstract gemte vi ned og læste i dybden for at opnå baggrundsviden inden for forskningsfeltet samt udvælge de relevante og interessante for dette speciale.

Efter at have orienteret os i litteratur fandt vi frem til, at for at opnå forståelse for, hvad informanterne anser for værdiskabende intern revision, skulle interviewene især fokusere på informantens forståelse af intern revision, syn på uafhængighed og objektivitet, arbejdsområder herunder risikostyring, interne kontroller, compliance, governanceprocesser, effektivitet mv., samt forholdet til stakeholders. Dette afspejles i interviewguiden (bilag 1).

Som beskrevet ovenfor har litteratursøgningen været en løbende proces, og vi har efter interviewene søgt og fundet yderligere videnskabelige artikler til brug for udarbejdelsen af teoriafsnittet.

Artiklerne, der ligger til grund for litteraturgennemgangen, er alle udvalgt fra CBS's biblioteksdatabase for videnskabelige artikler. Artiklernes metode har haft betydning for vores valg, da vi har udvalgt artikler, hvor metoden og det indsamlede data har fokus på anvendeligheden og generaliserbarheden af artiklens findings. De inddragede artikler har således gjort brug af litteraturreview, rapporter og undersøgelser fra IIA og store revisionshuse og/eller bygget sin forskning på større undersøgelser af store multinationale virksomheder i vestlige lande. Dette er bevidst gjort for at søge at undgå at inddrage landespecifikke variable og øge anvendeligheden og relevansen i forhold til dette speciale.

Derudover har vi gjort brug af findings fra følgende kvantitative undersøgelser: IIA's CBOK Stakeholder Report (2016) og IIA's Measuring Value Report (2020).

2.2.2 Interview

Vores undersøgelsesdesign udgøres hovedsageligt af kvalitative interviews, hvorfor vores dataindsamlingsmetode ligeledes er interview. Formålet med interviewene er at opnå viden om forskellige finansielle og ikke-finansielle virksomheders håndtering af intern revision i en dansk kontekst i forhold til specialets problemformulering.

2.2.2.1 Valg af informanter

Vi har udført 16 semistrukturerede interviews med interne revisorer i 16 forskellige virksomheder i Danmark, herunder 6 finansielle virksomheder og 10 ikke-finansielle virksomheder. Størstedelen af informanterne er revisionschefer, én enkelt er mellemleder i intern revision og én enkelt informant er ansat som intern revisor uden ledelsesansvar.

Kategorien ikke-finansiell virksomhed er bredere end kategorien finansiell virksomhed, der defineres ud fra Lov om finansiell virksomhed § 5. Vi har bevidst rekrutteret flest informanter fra ikke-finansielle virksomheder, da vi i relation til specialets fokus på værdiskabende intern revision finder det mest relevant og interessant at undersøge, hvilken værdi intern revision giver for virksomheder, der frivilligt har

valgt at implementere en intern revisionsafdeling modsat finansielle virksomheder, der er pålagt det grundet lovgivning. Interne revisionsafdelinger i ikke-finansielle virksomheder har ikke lovmandat til at være der, hvorfor det formodes, at de i højere grad skal argumentere og redegøre for sin eksistensberettigelse, herunder hvilken værdi de bidrager med til organisationen.

Vi har søgt at finde informanter fra forskellige typer ikke-finansielle virksomheder for at opnå en bredere forståelse for, hvordan der arbejdes med intern revision i forskellige typer ikke-finansielle virksomheder.

Af hensyn til specialets tidsmæssige begrænsning har vi sat et maks. på 16 informanter. Derudover oplevede vi en teoretisk mættethed i de sidste interviews, hvor store dele af informanternes pointer allerede var nævnt af tidligere informanter. Dette gav os en indikation om, at vi har rekrutteret et passende antal, når der fremkom gentagelser af de samme pointer. Dermed resulterede de sidste interviews i mindre ny viden for os, hvilket af Kvale & Brinkmann (2009) betegnes som loven af faldende udbytte.

Nedenfor ses en liste over de virksomheder, som informanterne arbejder for. Af hensyn til informanternes anonymitet har vi valgt at undlade at oplyse om deres navne og i stedet kun oplyses virksomhedens navn. Når der i løbet af opgaven henvises til citater fra informanter, vil det fremgå, om det er en informant fra en finansiell virksomhed (F) eller en ikke-finansiell virksomhed (IF) og med et tilhørende nummer samt sidetal til bilagsdokumentet.

Finansielle virksomheder	Ikke-finansielle virksomheder
Alm. Brand	Falck
Danske Bank	Hempel
Lån & Spar Bank	KMD
Nykredit	Lego
Sydbank	NNIT
Topdanmark	Novo Nordisk
	Pandora
	Rambøll
	Salling Group
	Ørsted

Tabel 1 – Oversigt over de virksomheder, som informanterne er ansat i (egen tilvirkning)

Enkelte informanter delte undervejs i interviewet procesplaner og risikomodeller med os, og disse bidrog til vores viden om den pågældende interne revisionsafdelings håndtering og tilgang til opgaver.

Rekrutteringen af informanter foregik primært via LinkedIn, hvor vi søgte efter revisionschefer for forskellige virksomheder. Indledningsvis udvalgte vi virksomheder ud fra virksomhedslisten på IIA Danmarks hjemmeside. En stor andel af dem, vi kontaktede, ventede positivt tilbage. Derudover formidlede vores vejleder e-mailadresser til 4 af informanterne.

Interviewene varierer i varighed mellem 27 min. og 58 min. Dette skyldes primært, at der var stor forskel på, hvor snaksaglige informanterne var.

2.2.2.2 Interviewguide

Forud for interviewene udarbejdede vi en semistruktureret interviewguide, hvor vi på forhånd havde defineret temaer og hovedspørgsmål, men der kunne afviges fra guiden, hvis informanterne bragte interessante og uventede emner op (Justesen & Mik-Meyer, 2010, s. 55). Dette muliggjorde, at vi kunne improvisere og afvige fra de planlagte spørgsmål, når vi fandt det relevant i forhold til det, informanten fortalte. Den semistrukturerede tilgang sikrede samtidig en form for struktur i interviewene, da det sikrede, at vi huskede at spørge ind til de samme centrale emner for alle informanter, hvilket er essentielt i forhold til at kunne sammenligne informanternes svar.

Ved at gribe interviewene an ud fra en semistruktureret tilgang bliver informanterne svar mere spontane og uddybende end ved et struktureret interview, hvor de samme spørgsmål stilles i den samme rækkefølge og på den samme måde hver gang (Kvale & Brinkmann, 2009).

Ulempen ved det semistrukturerede interview er, at vi som interviewere har mindre kontrol over, hvor informanten drejer samtalen hen end ved strukturerede interviews.

Efter de første 5 interviews tilrettede vi interviewguiden ud fra vores erfaringer med de første interviews.

Interviewguiden fremgår af bilag 1.

2.2.2.3 Under interviewene

Interviewene blev afholdt virtuelt og med kamera på. Vi indledte interviewene med en briefing, hvor vi fortalte lidt om os, om formålet med interviewet, bad om tilladelse til at optage samtalen, informerede om anonymisering af vedkommende i specialet samt hørte, om informanten havde nogle spørgsmål. Efter interviewene debriefede vi informanterne og informerede dem om, at de vil modtage vores opgave til sommer. Efter endt interview reflekterede vi sammen over informantens svar og skrev vores umiddelbare indtryk ned til brug i efterfølgende analyse.

Ideelt set bør interviewspørgsmålene være enkle og korte, hvorfor vi også stræbte efter dette (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 154). Dog fandt vi det i nogle tilfælde nødvendigt med en længere introduktion til visse spørgsmål, når informanten selv var kommet ind på emnet (fx værdiskabelse) tidligere i interviewet, og vi ønskede nogle andre områder inden for emnet belyst. Dette gjorde vi for at præcisere vores spørgsmål og få informanten hen i en lidt anden retning.

Som interviewer er det essentielt at være bevidst om, at "Interviewerens evne til at fornemme, hvad et svar umiddelbart betyder, og den horisont af mulige betydninger, det åbner, er afgørende" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 155), hvilket ligeledes passer på specialets videnskabsteoretiske udgangspunkt. Vi var fra start af opmærksomme på vigtigheden af, at vi som interviewere formår at forstå informanten, således at vi kan afkode, hvilken betydning vedkommendes svar har. Eks. sørgede vi for at spørge hver informant om, hvad vedkommende forstår ved intern revision. På denne måde ønsker vi at forstå begrebet intern revision ud fra informantens synspunkt og undersøge, om der er forskelle på, hvad informanterne hver især forstår ved intern revision samt sammenligne det med teori inden for området. Det samme spørgsmål kan have forskellige betydning for hver enkelt informant, og derfor opnår vi forskellige svar, selvom det samme spørgsmål stilles. Dette skal ses i relation til, at hermeneutikken anser individets tolkninger af fænomener for at være kontekstuelle.

Derudover gjorde vi brug af opfølgende og sonderende spørgsmål, når vi vurderede det relevant at følge op på informanternes svar. Derfor anlagde vi en nysgerrig og lyttende tilgang til informanterne (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 159).

Størstedelen af interviewene kan betegnes, som det Kvale & Brinkman (2009) kalder eliteinterview, da vi interviewer ledere i magtfulde stillinger. Dette medfører ofte et asymmetrisk magtforhold mellem interviewer og informant, hvilket vi var opmærksomme på og søgte at mindske ved på forhånd at opnå kendskab til emnet og fagsproget: "En interviewer, der demonstrerer, at han eller hun er godt inde i interviewemnet, vil få respekt og være i stand til at opnå en vis grad af symmetri i interviewrelationen" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 167). Vi er bevidste om, at denne asymmetri var tilstede grundet vores begrænsede viden om emnet relativt til informanten samt vores status som studerende.

I enkelte af interviewene med informanter fra finansielle virksomheder er det vores opfattelse, at det er begrænset, hvad informanten egentlig kom med af indsigter og viden under interviewet. I disse situationer fandt vi os begrænset af asymmetrien mellem os og informanten samt vores evner som interviewer: "Eksperter [...] kan mere eller mindre have forberedt "indlæg", der kan fremme de synspunkter, de ønsker at kommunikere [...] det kræver betydelige evner fra interviewerens side at komme ud

over dem” (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 167). Vi kunne i nogle tilfælde fornemme, at informanten mere eller mindre havde et ”indlæg” klar, hvilket vi er opmærksomme på i analysen af interviewene.

2.3 Databehandling

2.3.1 Transskribering

Alle 16 interviews er blevet transskriberet forud for analysen, da vi ønskede at kode dem som en del af vores analysestrategi.

Vi har valgt at undlade at transskribere ”øh” og andre ord eller korte sætninger, der ikke giver mening hverken skriftligt eller verbalt. Formålet med specialet er ikke at foretage sproglige analyser, og derfor fandt vi det ikke nødvendigt med en ordret transskribering.

Der er en mindre usikkerhed i forhold til, at vi kan have fejlløst passager af interviewene og dermed fejltransskriberet eller misforstået informanten. Derudover har vi ikke kunnet transskribere passager, hvor informanten talte utydeligt eller mumlede. Vi ser det dog ikke som et problem for analysen, da lydfilerne generelt er af god kvalitet, og kun enkelte informanter var utydelige i få passager.

Derudover er en af begrænsningerne ved transskription manglen på det nonverbale: ”Transskriptioner er kort sagt forarmede, dekontekstualiserede gengivelser af direkte interviewsamtaler” (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 200). Vi har søgt at korrigere for dette ved at skrive i parentes, hvis informanten holder tænkepause, griner eller andet tydeligt nonverbalt, da dette kan have betydning for konteksten af det sagte.

2.4 Analysestrategi og kodning

Vi har arbejdet induktivt og deduktivt i vores databehandling og analyse, hvilket passer til specialets hermeneutiske videnskabsteoretiske perspektiv. Den induktive tilgang kommer til udtryk, når vi med udgangspunkt i vores empiriske data (enkelt tilfælde) søger at koble det med teori og ud fra dette analyserer os frem til forklaringer på det, vi ser i empirien. Den deduktive tilgang fremkommer, når vi tager afsæt i teorien om værdiskabende intern revision og kobler til vores interviewdata og ser uoverensstemmelser mellem teori og det, vi ser i praksis (Egholm, 2014).

Kodning

Både den induktive og deduktive tilgang kommer til udtryk i vores kodning af interviewene, hvor vi var deduktive i udarbejdelsen af i de teori-drevne koder (lukket kodning), eks. ’trusted advisor’ og ’indsigt’. Den induktive tilgang ses i vores åbne kodning af interviewene, hvor koderne ’besvigelser’ samt ’it og

dataanalyse' er fremkommet ud fra empirien.

Den induktive tilgang har sikret, at vi har været åbne for de nye indsigter, empirien har, og ikke ladet vores teoretiske udgangspunkt og forforståelse styre os for meget.

"Den egentlige analyse indebærer, at interviewenes meningsindhold udvikles, at interviewpersonernes egen forståelse bringes frem i lyset, og at der tilføjes nye perspektiver fra forskerens side" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 218): til dette har vi haft en meningsanalytisk tilgang til analysen af interviewene i form af indholdsanalyse, der sikrer en systematisk og mere kvantitativ fremstilling af interviewenes indhold. Vi har brugt kodning som analytisk værktøj hertil. Samtlige interviews er kodet og vedlagt i bilag 3-18.

I praksis har vi kodet meningsindholdet i interviewene i 9 kategorier for på denne måde at kunne kvantificere emnernes hyppighed og udbredelse på tværs af interviewene. Bilag 2 viser kategorierne for kodningerne.

Kodningen i form af kategorisering af meningsindhold gav os overblik over interviewene og muliggjorde sammenligninger på tværs af udsagn.

For at øge reliabiliteten har vi kodet samtlige 16 interviews uafhængigt af hinanden og derefter sammenlignet kodningerne og i fællesskab kombineret kodningerne. Dette gjorde vi for at sikre ensartet kodning af datamaterialet.

Teoretisk læsning

Yderligere bygger vores interviewanalyse på mere generelle tilgange, herunder "[...] en generel læsning af interviewteksterne kombineret med teoretisk prægede fortolkninger" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 259). Teoretisk læsning er ifølge Kvale & Brinkmann (2009) en teoretisk kvalificeret læsning af interviews, hvor interviewene læses gentagne gange, og der reflekteres over temaer og fortolkes "[...] uden at følge nogen systematisk metode eller kombination af teknikker" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 262). En fare ved at benytte denne tilgang er, at der kan opstå ensidige fortolkninger af interviewene, fordi interviewene læses med bestemte teorier for øje. Risikoen for denne teoretiske ensidighed er vi bevidste og opmærksomme på. Derfor har vi diskuteret og sat spørgsmålstejn ved vores analyse og fortolkninger samt inddraget vores vejleder i dette. Teoretisk ensidighed er et grundvilkår: "Det forhold, at vi forstår verden ud fra vores forforståelser, er ikke kun noget, der vedrører det, vi her kalder teoretisk læsning, men synes at være et generelt træk ved mennesket" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 265). For-

delen ved teoretisk læsning består i, at nye sammenhænge og anskuelser kan fremkomme. Vi oplevede, at vores teoretiske læsning af de transskriberede interviews bevirkede, at vi fik nye indsigter i interviewmaterialet i relation til den løbende udvidelse af vores teoretiske viden inden for værdiskabende intern revision. Vi startede ud med at have fokus på værdiskabelse i sin brede form, måling af værdiskabelse, stakeholder management og arbejdsopgaver. I takt med at vores viden inden for området steg, flyttede vi også fokus over på især trusted advisor, uafhængighed og objektivitet.

Teoretisk læsning kan ligeledes ses i relation til hermeneutikken.

2.5 Kvalitetskriterier

Overordnet set anser vi kvaliteten af vores undersøgelse med afsæt i specialets hermeneutiske viden-skabsteoretiske udgangspunkt, hvilket indebærer bevidsthed om, at viden ikke er værdifri, og sandhed vurderes via kohærens.

Den viden, der produceres under et interview, afhænger af det sociale samspil, der er mellem informanten og interviewer. Interviewerens færdigheder, herunder viden om interviewemnet, har betydning (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 100). Kvale & Brinkmann (2009) hævder, at det kvalitative forskningsinterview skal anses for et håndværk, hvorfor vi i følgende afsnit ønsker at belyse vores færdigheder og mangler som interviewer, da dette har betydning for kvaliteten af den producerede viden.

”De færdigheder, den viden og de personlige skøn, der er nødvendige for at udføre et kvalitativt interview af høj kvalitet, forudsætter omfattende træning” (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 107): Det kan diskuteres, hvor høj grad af træning vi har som interviewere. Den ene af os har erfaring med at interviewe fra forskellige opgaver på bacheloren, hvorfor vi valgte hende som hovedinterviewer til samtlige interviews. Kvale & Brinkmann (2009) argumenterer for, at interviewhåndværket læres i praksis. I takt med at vi afholdt interviewene, øgedes vores evner som interviewer. Vi er bevidste om, at vi ikke mestrer det kvalitative forskningsinterview som håndværk fuldt ud.

2.5.1 Objektivitet

Den viden, der fremkommer af interviewene, kan synes subjektiv i positivistisk og kvantitativ forstand, men brugen af begrebet objektivitet bør for kvalitative interviews tilpasses denne kvalitative kontekst for, at det er meningsfuldt. Det følgende afsnit søger at belyse objektiviteten af den viden, der fremkommer af kvalitative interviews.

Ud fra vores meningskodning af samtlige interviews så vi intersubjektiv enighed: "Interviewanalyser kan i princippet være kendetegnet ved objektivitet forstået som intersubjektiv enighed, som når der kan dokumenteres en høj grad af intersubjektiv reliabilitet ved kodning af interview i kvantificerbare kategorier" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 269). Den intersubjektive enighed blandt informanterne bestod i, at samtlige informanter har fokus på virksomhedens risikoprofil, ser en værdi i assuranceopgaver og udfører operationel revision i større eller mindre grad i arbejdet.

Nedenfor reflekteres over kvalitetskriterierne reliabilitet, validitet samt generaliserbarhed i relation til vores data. Begreberne bør gentænkes og omformuleres i forhold til kvalitative metoder (Justesen & Mik-Meyer, 2010, s. 42).

2.5.1.1 Reliabilitet

Reliabilitet handler om den kvalitative undersøgelses troværdighed og pålidelighed i forhold til, om informanterne vil ændre deres svar (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 271). Vi har bestræbt os på at undersøge de samme emner på tværs af informanterne og været bevidste om, at informanterne kan opfatte spørgsmålene forskelligt, hvorfor vi har søgt at spørge ind til deres individuelle fortolkning og forståelse for emnerne. Dette har været muligt med en semistruktureret interviewguide.

Ang. interviewerens reliabilitet er ledende spørgsmål essentielt: "[...] det kvalitative forskningsinterview [er] særligt velegnet til anvendelse af ledende spørgsmål med henblik på løbende at kontrollere reliabiliteten af de interviewedes svar, såvel som for at verificere interviewerens fortolkninger" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 195). Ledende spørgsmål gøres ofte til syndebug, men inden for kvalitativ metode er ledende spørgsmål ikke et problem i sig selv: "Det afgørende er ikke, om interviewspørgsmålene er ledende eller ikke ledende, men hvor de leder hen, og hvorvidt de leder til ny, troværdig og værdifuld viden" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 196). Det essentielle her er, hvordan viden opfattes i dette kvalitative studie. Opfattes viden, som noget der skal være objektivt i positivistisk forstand, vil ledende spørgsmål hindre denne opnåelse af objektiv viden. Derimod anses viden inden for kvalitative forskningsinterviews og i dette speciale som socialt konstrueret i samtalen mellem interviewer og informant, og dermed er denne forudsætning med til at legitimere brugen af ledende spørgsmål i forhold til at undersøge styrken af informantens udtalelser (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 327-328).

Dette har vi været bevidste om forud for interviewene og søgt at begrænse uhensigtsmæssige ledende spørgsmål. Vi er opmærksomme på, at dette kan have påvirket informantens svar uhensigtsmæssigt.

Vi har søgt at bruge ledende spørgsmål som en bevidst interviewteknik for at teste reliabiliteten af informantens svar samt vores udlægninger af informantens svar, når det gav mening i situationen. Eks. har vi under interview taget udsagn fra informanterne og spurgt "Er det rigtig forstået, at...?".

For at sikre reliabilitet i transskriberingerne har vi hver især gennemlæst transskriberingerne samtidig med, at vi har lyttet til lydfilen for samtlige interviews og korrigeret i transskriberingerne undervejs, når vi opdagede fejl i transskriberinger i forhold til, hvad der siges på lydfilerne. Generelt har vores systematiske tilgang til transskribering og kodning sikret konsistent behandling af interviewdata.

2.5.1.2 Validitet

Validitet i kvalitativ forskning handler om, hvorvidt vores metode undersøger det, der foregives at undersøge (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 272).

Kvaliteten af interviewene afhænger af interviewerens håndværksmæssige dygtighed, og "Validering bliver her et spørgsmål om forskerens evne til hele tiden at kontrollere, problematisere og fortolke resultaterne teoretisk" (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 193). Validiteten af interviewdata handler i høj grad om vores teoretiske forforståelse forud for interviewene, hvorfor vi forud for udarbejdelsen af interviewguidelinen opsøgte ny viden indenfor værdiskabende intern revision. Validering er vigtig gennem hele opgaven, og vi har løbende opsøgt ny teoretisk viden for at blive klogere og dermed kunne sammenholde vores data med yderligere teori. Vi har i analysefasen af flere omgange sammenholdt informanternes svar med gældende teori inden for området og søgt at anlægge et kritisk syn på vores analyse, samt overvejet om informanternes udtalelser er selektive og ensidige. Dette har vi løbende forholdt os til gennem analysen for at kunne validere vores resultater. Denne søgte intersubjektive validering i forhold til vores analyse og fortolkning af interviewdata sammenholdt med teori er med til at øge validiteten af specialets resultater.

2.5.1.3 Generalisering

Da vores undersøgelse bygger på 16 interviews med forskellige informanter, er vi bevidste om, at vores undersøgelse ikke er repræsentativ i positivistisk forstand, hvilket ligeledes ikke er hensigten med specialet. Derimod har hensigten fra start været at opnå en forståelse for, hvordan forskellige virksomheder inden for forskellige brancher i Danmark opfatter og arbejder med intern revision relativt til hinanden og sammenlignet med teorien inden for området og ud fra dette fremhæve ligheder og forskelle i værdiskabelsen samt udlede læring heraf.

Inden for kvalitativ metode arbejdes der med analytisk generaliserbarhed i stedet for statistisk generaliserbarhed, hvorfor generaliserbarheden består i at sammenholde undersøgelsens resultater med teori eller casestudier inden for området. På denne måde ses det, "[...] om der er overensstemmelse mellem den specifikke undersøgelses resultater og teorien/øvrige casestudiers resultater" (Justesen & Mik-Meyer, 2010, s. 45). Også Kvale & Brinkmann (2009) omtaler analytisk generaliserbarhed. Vi har sammenholdt informanternes svar med andre eksterne undersøgelser (se afsnit 3.4) og videnskabelige artikler inden for området (se afsnit 3.2), og vi ser overensstemmelser på mange områder, eks. vigtigheden af operationel revision, risikostyring, uafhængighed, indsigt, governanceprocesser, strategi og kommunikation med stakeholders.

Det er værd at bemærke, at de områder, der kun fremhæves som værdiskabende af nogle informanter, også kan være det for andre. Resultaterne er et udtryk for, hvad der blevet sagt under de pågældende interview og er sandsynligvis ikke fyldestgørende for, hvad hver enkelt informant anser for at være værdiskabende intern revision. Det vil kræve yderligere og mere omfattende undersøgelser at få belyst dette i dybden.

2.6 Etiske overvejelser

Over for vores informanter har vi været ærlige og åbne i forhold til, hvad formålet med vores undersøgelse er, således at vi på forhånd har opnået informeret samtykke fra informanterne (Kvale & Brinkmann, 2009, s. 89). Forud for interviewene sendte vi en mail ud for at briefe informanterne. Heri oplyste vi, at vi af metodemæssige overvejelser ikke ville sende dem interviewspørgsmålene på forhånd, da vi ikke ønskede at påvirke deres svar uhensigtsmæssigt. Dette samtykkede informanterne til. Yderligere har vi i begyndelsen af hvert interview bedt om informantens samtykke i forhold til at optage og efterfølgende transskribere interviewet.

Der har ikke været betydelige etiske dilemmaer, der har påvirket specialet. Vi har sørget for at anonymisere informanterne for at sikre, at de under interviewet kunne tale mere frit og føle sig mere fortrolige med os.

2.7 Afgrænsning

Specialet er afgrænset til at undersøge værdiskabende intern revision i forhold til de 16 udvalgte informanter i en dansk kontekst. Afgrænsningen af finansielle virksomheder er i denne opgave foretaget

med afsæt i Lov om finansiel virksomhed § 5. Ikke-finansielle virksomheder er i princippet de virksomheder, der ikke hører under Lov om finansiel virksomhed § 5.

Vi har søgt at opnå et bredt udsnit ved at inddrage forskellige virksomheder. Vi er opmærksomme på, at der ikke er tale om et repræsentativt udsnit.

Derudover er specialet afgrænset i forhold til ikke at undersøge værdiskabende intern revision i relation til dataanalyse og it, ekstern revisions tillid til intern revisions arbejde, intern revisions påvirkning på omkostningen ved ekstern revision, nationale forskelle lande imellem, outsourcing af intern revision samt offentlige virksomheder.

3. Anvendt teori

Det følgende afsnit er opdelt i grundlæggende teori, en litteraturgennemgang af videnskabelige artikler inden for emnet værdiskabende intern revision samt inddragelse af udvalgte eksterne undersøgelser om stakeholders syn på værdiskabende intern revision. Dette leder frem til analysen, hvor vores interviewdata inddrages og analyseres med henblik på at besvare specialets problemformulering og underspørgsmål.

3.1 Grundlæggende teori

I dette afsnit gennemgås grundlæggende teori inden for værdiskabende intern revision. Specialets teoretiske udgangspunkt er IIA's definition på intern revision samt Value Proposition Model, hvortil øvrig teori kobles.

3.1.1 Definition

Indledningsvis gennemgås definitionen på intern revision med fokus på værdiskabelse:

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

Som det fremgår af den første sætning af ovenstående definition, er formålet med en intern revisionsafdeling, at den **skaber værdi** for virksomheden. I det følgende vil centrale elementer i definitionen undersøges i forhold til, hvordan de hver især skaber værdi.

Uafhængighed referer til den organisatoriske placering af den interne revisionsafdeling, hvor organisatorisk uafhængighed opnås, når intern revision refererer til bestyrelsen.

Objektivitet referer til den mentale indstilling, den enkelte interne revisor har, da vedkommende skal undgå at være forudindtaget, samt sikre at arbejdet er udført uden at kvaliteten er kompromitteret (Anderson et al., 2017, s. 1.6; IIA, 2017).

Assurance og konsulent aktiviteter er designet til at skabe værdi og forbedre en organisations drift. Ved assurance forstås aktiviteter, der indebærer en objektiv undersøgelse, for derigennem at kunne give en uafhængig vurdering inden for governance, risikostyring og kontrolprocesser for organisationen. Det kan eks. være aktiviteter inden for finansielle områder, revision af ledelsesproces og revision af GDPR-complianceområdet. Derimod omhandler konsulentaktiviteter rådgivning og andre lignende

serviceaktiviteter, som har til formål at tilføje værdi og forbedre en organisations governance, risikostyring og kontrolprocesser, dog uden at intern revision påtager sig ledelsesansvar. Det vil kunne eksempelvis være aktiviteter inden for rådgivning, facilitering og træning af medarbejdere i organisationen (Anderson et al., 2017, s. 12.2).

Intern revision skaber værdi ved at hjælpe organisationen med at **nå sine mål**. Dette kan være inden for strategiske, operationelle, rapporteringsmæssige og compliance-mæssige områder. Organisationens mål og strategi er afgørende for intern revisions fokus og arbejde, da intern revision har til opgave at hjælpe med at sikre, at organisationen når sine mål, herunder sørge for et passende kontrolmiljø i relation til organisationens risici og strategi/mål (Anderson et al., 2017, s. 1.3-1.4).

En systematisk og disciplineret tilgang henviser til intern revisions fremgangsmåde i sit arbejde. Ved en systematisk og disciplineret tilgang sikres planlægning, udførelse og rapportering af opgaverne, herunder afdækning af væsentlige risici og fokus på governanceprocesser (Anderson et al., 2017, s. 1.5).

Ved at **evaluere og forbedre effektiviteten af risikostyring, kontroller og governanceprocesser** skaber intern revision værdi, da en organisation ellers ikke vil kunne opnå sine mål, samt bibeholde sin succes (Anderson et al., 2017, s. 1.4).

Med risikostyring menes processer med at identificere, vurdere, styre og kontrollere potentielle risikofyldte situationer og begivenheder og på den måde give assurance i forhold til opnåelsen af organisationens mål (IIA, 2017).

Kontroller hænger uløseligt sammen med risikostyring og henviser til handlinger, som ledelsen igangsætter med det formål at styre risici og derved øge sandsynligheden for, at organisationens mål nås. Det er en måde at lede, organisere og styre performance af handlinger, således at der kan gives passende assurance for, at organisationens mål vil blive opfyldt (IIA, 2017).

Ved governance forstås kombinationen af de processer og strukturer, der er blevet implementeret af bestyrelsen til at kunne informere, lede, administrere og monitorere organisationens aktiviteter hen imod at opnå de opstillede målsætninger (IIA, 2017).

3.1.2 Value Proposition Model

I relation til definitionen på intern revision er Value Proposition Model relevant at inddrage. Modellen er baseret på 3 kerneelementer, hvorigennem intern revision skaber værdi: assurance, indsigt og objektivitet (Anderson et al., 2017, s. 1.2).



(IIA, n.d.)

Assurance-delen skaber værdi ved, at intern revision yder assurance indenfor organisationens governanceprocesser, risikostyring og kontrolprocesser. Med dette menes, at intern revision reviderer et område og kommer med en vurdering af det og giver sikkerhed for, om området fungerer hensigtsmæssigt. Derigennem hjælper intern revision organisationen med at opnå sine mål inden for de strategiske, operationelle, finansielle og compliancemæssige områder (Anderson et al., 2017, s. 1.2). Et eks. på en assuranceaktivitet er, når intern revision evaluerer en intern kontrols effektivitet og vurderer, om kontrollen er passende i forhold til at styre den pågældende risici. Et andet eks. er, når intern revision vurderer, om det reviderede område er compliant med relevant regulering, fx GDPR lovgivningen, eller når intern revision eks. vurderer, om rapportering til bestyrelsen er passende transparent i forhold til at sikre, at de modtager den nødvendige information til at kunne styre organisationen effektivt.

Indsigt-delen skaber værdi ved, at intern revision har en stor indsigt i organisationen og ud fra denne kan igangsætte forbedring af organisationens *effectiveness* og *efficiency* ved at komme med anbefalinger baseret på analyser samt vurderinger af data og processer (Anderson et al., 2017, s. 1.2). *Effectiveness* henviser til at gøre de rigtige ting, hvor *efficiency* henviser til at gøre tingene rigtigt. Dette uddybes yderligere i afsnit 3.2.1.

Intern revision opnår indsigt og viden om organisationen i takt med sit arbejde. Ved at arbejde tæt sammen med det reviderede område og opnå bred og dybdegående forståelse for området kan intern revision komme med bedre og mere indsigtsfulde anbefalinger. Jo mere intern revision analyserer data og processer inden for området, jo større forståelse og indsigt opnår intern revision. Denne indsigt kommer eks. til gavn for den reviderede part, når intern revision deler sin dataanalyse, herunder arbejdsfiler og værktøjer, der kan bruges af den reviderede part fremover (Anderson et al., 2017, s. 13-46). Dermed bliver intern revisions revisioner mere relevante og værdifulde for organisationen og hjælper til i dens stræben efter at opnå sine mål.

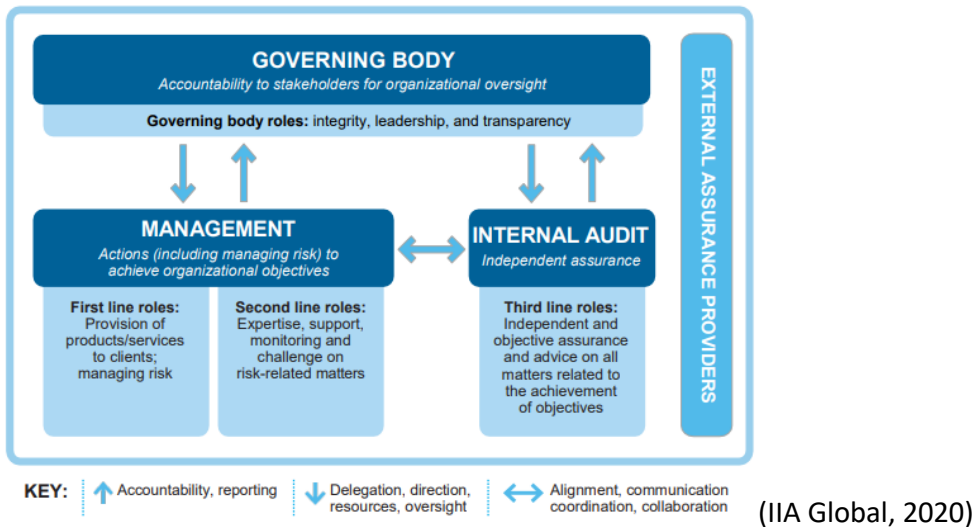
Objektivitet-delen omhandler intern revisions integritet, pålidelighed og uafhængighed. Intern revision skaber værdi ved at yde uafhængig rådgivning til sine stakeholders ud fra objektive kriterier. For at den interne revisor kan opretholde sin objektivitet, skal denne undlade at acceptere opgaver, der kan svække eller antages at kunne svække den interne revisors professionelle dømmekraft. Dette vil eks. forekomme, hvis den interne revisionschef, ikke blot har ansvaret for den interne revisionsafdeling, men også er ansvarlig for risikostyring eller compliance (Anderson et al., 2017, s. 2.16).

3.1.3 Three Lines Model

Intern revision er ikke det eneste sted, hvorfra en virksomhed kan opnå assurance. Det kan også være fra andre afdelinger inde i organisationen (fx complianceafdelingen) eller fra dens omverden (fx ekstern revision). Denne assurance gives direkte til organisationens bestyrelse eller til medlemmer blandt ledelsen, som derefter videregiver det til bestyrelsen. Når en organisation anerkender, at assurance kan komme fra flere steder, kan der implementeres en strategi, hvorved assuranceområder fordeles ud, så den nødvendige eller ønskede risikoafbødning i relation til organisationens risikoappetit opnås. Strategien for dette kaldes Three Lines of Defence Model (Anderson et al., 2017, s. 3.13). Risikoappetit er niveauet af risiko, som en organisation er villig til at acceptere (IIA, 2017).

I 2020 kom IIA med en opdatering af modellen, der nu hedder Three Lines Model. Modellen hjælper organisationen med at identificere strukturer og processer, der bedst assisterer til at opnå organisationens mål og facilitere en stærk governancestruktur, risikostyring og internt kontrolsystem, og derved ikke blot strukturere assurance. Derudover indikerer den nye model, at der sker større interaktion mellem de forskellige roller end i den gamle model (IIA Global, 2020).

Modellen er især vigtig for finansielle virksomheder i forhold til at skabe grundlag for god og hensigtsmæssig governancestruktur i organisationer. Modellen skelner mellem ansvar og roller inden for 3 svarslinjer.



Denne nye opdaterede model består af følgende 6 principper: governance, bestyrelsens rolle, direktionens og første og anden linjes rolle, tredje linjes rolle, tredje linjes uafhængighed samt skabe og beskytte værdier.

Princip 1: Governance

En organisations governance kræver strukturer og processer, der muliggør ansvarlighed, handlinger, assurance og rådgivning. Intern revisions arbejdsopgaver er inden for assurance og rådgivning, hvor intern revisions uafhængighed og objektivitet muliggør troværdig assistance samt fremme og facilitering af kontinuerlig forbedring via grundig undersøgelse og indsigtsfuld kommunikation (IIA Global, 2020, s. 2).

Princip 2: Bestyrelsens rolle

Organisationens mål og risikoappetit bestemmes af bestyrelsen, der ligeledes er ansvarlig for at sikre, at tilfredsstillende strukturer og processer er på plads, således at der er en effektiv governancestruktur. Dette vil sikre, at organisationens målsætninger og aktiviteter stemmer overens med dens stakeholders. Endvidere har bestyrelsen til opgave at uddelegere ansvar og tilføje ressourcer til ledelsen, således at målsætningerne opnås. Samtidig skal bestyrelsen etablere og føre tilsyn med en uafhængig, objektivt og kompetent intern revision for at give klarhed og sikkerhed omkring opnåelsen af virksomhedens målsætninger (IIA Global 2020, s. 2).

Princip 3: Direktionens samt første og anden linjes rolle

Direktionen har ansvar for at opnå organisationens målsætning. Sammen med første og anden linje sikrer direktionen, at bestyrelsens mål nås.

Første linje omhandler linjechefer, der har ansvaret for de interne kontroller og forretningsgange inden for deres respektive område i forhold til at adressere relevante risici. Kendskab til relevant og gældende lovgivning og overholdelsen heraf er første linjes ansvar. Linjecheferne rapporterer til direktionen.

Anden linjes ansvar og opgave består i at overvåge første linje. Det skal sikres, at organisationen har implementeret de nødvendige og tilstrækkelige forretningsgange og interne kontroller, således at relevant lovgivning overholdes, og væsentlige risici nedbringes til et acceptabelt niveau. Anden linje rapporterer ligeledes til direktionen (IIA Global, 2020, s. 3).

Princip 4: Tredje linjes rolle

Intern revision udgør den tredje linje og har ansvar for at overvåge første- og anden linje, og ud fra dette give uafhængighed assurance på områder. Dette gøres ved at vurdere, hvorvidt der er implementeret hensigtsmæssige procedurer og systemer til overholdelse af relevant lovgivning. Modsat de andre to linjer rapporterer tredje linje til bestyrelsen. Intern revision kan også overveje at gøre brug af assurancearbejde fra andre interne og/eller eksterne udbydere (IIA Global, 2020, s. 3).

Princip 5: Tredje linjes uafhængighed

Tredjes linjes uafhængighed er afgørende for dens objektivitet, autoritet og troværdighed, hvilket ligeledes fremhæves i definitionen på intern revision samt i Value Proposition Model. Uafhængigheden etableres ved, at intern revision refererer til bestyrelsen. Derudover skal intern revision have adgang til alle ansatte, ressourcer og data, der er nødvendigt for udførelsen af sit arbejde (IIA Global, 2020, s. 3). Dette er ligeledes i tråd med IIA's definition på intern revision og Value Proposition Model.

Princip 6: Skabe og beskytte værdier

Organisationens værdier skabes og beskyttes, når principperne i Three Lines Model efterleves, og der sikres kommunikation og samarbejde mellem de forskellige organer (IIA Global, 2020, s. 3).

Intern revisions kernerolle

Med udgangspunkt i de 6 principper er intern revisions kernerolle at beholde sin troværdighed til bestyrelsen og uafhængighed i forhold til driftsorganisationen. Derudover skal intern revision yde uafhængig og objektiv assurance samt rådgivning til ledelsen og bestyrelsen omkring tilstrækkeligheden og effektiviteten af governance, kontroller og risikostyring i forhold til at opnå organisationens målsætninger, samt rapportere eventuelle svækkelser af disse til bestyrelsen samt implementere de krævede sikkerhedsforanstaltninger herfor. Intern revision agerer ”øjne og ører” for bestyrelsen ude i organisationen (IIA Global, 2020).

Intern revisions kernerolle stemmer overens med definitionen på intern revision og Value Proposition Model, hvorfor måden hvorpå intern revision er med til at skabe værdi ligeledes harmoniserer med dette.

3.1.4 Uafhængighed og objektivitet

Vigtigheden af intern revisions uafhængighed og objektivitet fremgår af IIA's definition på intern revision, Value Proposition Model samt Three Lines Model, hvilket ovenstående afsnit viser. Her opfattes uafhængighed primært som organisatorisk uafhængighed, der i praksis opnås ved, at intern revision refererer til bestyrelsen. På denne måde er intern revision uafhængig i forhold til direktionen og ledelseslagene herunder. Også IIA Attribute Standard 1110 behandler organisatorisk uafhængighed, der opnås, når intern revision refererer til bestyrelsen, således at bestyrelsen godkender intern revisions revisionsplaner og funktionsbeskrivelser mv.

I dette afsnit uddybes det yderligere, da uafhængighed og objektivitet er fundamentalt for, hvorvidt en afdeling kan anses for at være en intern revisionsafdeling.

3.1.4.1 Organisatorisk uafhængighed

Denne organisatoriske uafhængighed tillægges stor værdi, da den er med til at sikre intern revisions objektivitet, integritet og troværdighed. Uafhængighed og objektivitet anses af IIA for at være meget centrale elementer. Af et medlem i IIA Danmark understreges vigtigheden af organisatorisk uafhængighed, da det "[...] giver et vigtigt "signal" til driftsorganisationen om, at intern revision ikke er en del af driften, men den øverste ledelses "vagthund" [...]" (Kyhnauf, 2014, s. 31). Vedkommende forklarer, at uafhængighed er til for ledelsens skyld, da det sikrer, at vidensformidlingen fra intern revision ikke er påvirket af driftsorganisationen, men i stedet af intern revisions kvalificerede revisionshandlinger og revisionsprogrammer. Yderligere pointeres det, at "Værdien af den interne revisions arbejde sikres ikke gennem uafhængighed, værdien sikres gennem et professionelt gennemført stykke arbejde" (Kyhnauf, 2014, s. 31). Dette professionelt gennemførte stykke arbejde muliggøres, når intern revision er organisatorisk uafhængig af driftsorganisationen, da det sikrer, at intern revision bedre kan "[...] agere i forhold til den samlede organisation, og dermed forstærkes værdien af "et godt håndværk" i den interne revision" (Kyhnauf, 2014, s. 31).

Intern revisions rapportering til den øverste ledelse er især vigtig, når intern revision udfører forskellige artede opgaver (operationel revision) frem for blot finansiel revision, da uafhængigheden i større grad kommer på prøve, når intern revisions rolle er bred (Hork, 2016, s. 8).

Der er ingen tvivl om, at intern revisions organisatorisk uafhængighed anses for værende meget central. Også objektivitet er et helt centralt element for intern revision.

3.1.4.2 Objektivitet

Objektivitet skal ses i forhold til den enkelte interne revisors evne til at agere objektivt ifm. at træffe beslutninger og rapportere. Den interne revisor skal agere unbiased, hvorfor vedkommende ikke må være forudindtaget og tage parti. Af IIA Attribute Standard 1100 defineres objektivitet som: "Objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made" (Anderson et al., 2017, s. BM-22).

For at sikre at objektiviteten ikke kompromitteres, skal der i starten af en opgave, hvor der er risiko for det, indføres passende sikkerhedsforanstaltninger.

3.1.4.3 Uafhængighed og objektivitet tæt forbundet

Uafhængighed og objektivitet er tætforbundne, men det er dog ikke det samme. Intern revision kan godt være objektiv, men ikke uafhængig og omvendt. Et medlem af IIA Danmark omtaler forskellene på uafhængighed og objektivitet med afsæt i IIA's Practice Guide fra 2011: "uafhængighed er et organisatorisk anliggende på afdelingsniveau, som kan løses fx ved rapporteringsforhold og adskillelse af ansvarsområder" (Hork, 2016, s. 8).

Hvorimod objektivitet beskrives som "[...] en upartisk og fordomsfri tilgang hos den enkelte interne revisor, hvilket derfor er den enkeltes ansvar at opretholde. Derfor er det også sværere at sikre i praksis" (Hork, 2016, s. 8). Det kan være svært at skelne mellem uafhængighed og objektivitet i praksis, hvorfor IIA's Practice Guide uddyber forhold, der kan have betydning for intern revisions opnåelse af uafhængighed og objektivitet i praksis, og dette uddybes yderligere i de kommende afsnit.

3.1.4.4 Trusler mod uafhængighed og objektivitet

Intern revisions objektivitet kan trues på forskellig vis. IIA Practice Guide fra 2011 nævner eks. følgende trusler, der kan forekomme i praksis mod intern revisions objektivitet: socialt pres, økonomisk interesse, familiaritet/relationer og selvrevision (Hork, 2016, s. 9).

Det sociale pres opstår, hvis intern revision oplever pres fra fx Finanstilsynet i forhold til, at de forventer, at intern revision er ekstra kritiske i sine revisioner. Det kan også opstå, hvis ledelsen i organisationen forventer, at intern revision kommer med bemærkninger i alle revisionsrapporter, eller hvis den

reviderede part lægger pres på intern revision om at se bort fra forhold, der virker mistænkelige (Hork, 2016 s. 9).

Hvis en intern revisor har økonomisk interesse i virksomheden, kan dette være en trussel mod den pågældende revisors objektivitet. Hvis vedkommende har interesse i, at virksomheden præsterer godt, eks. i form af ejerskab af aktier i virksomheden eller bonusaflønnings, kan det skabe incitament for, at revisoren ser bort fra bestemte opdagelser i revisionen (Hork, 2016, s. 9).

Familiaritetstruslen opstår fx, hvis en intern revisor er i familie med eller venner med nogen i ledelsen, og det medfører, at den interne revisor ser bort fra negative opdagelser i revisionen. Det kan også opstå, hvis en intern revisor har haft eller har en tæt relation til den reviderede part (Hork, 2016, s. 9).

Selvrevision er omtalt som trussel flere steder, eks. i revisionsbekendtgørelsen, i Attribute Standard 1130.A1 og i Anderson et al. (2017), og forekommer, hvis en intern revisor skal revidere noget, som vedkommende selv har været med til at udarbejde. Truslen består i, at der er risiko for, at vedkommende vil forholde sig mindre kritisk til området (Hork, 2016, s. 9).

Disse trusler har et vist sammenfald med anbefalingerne omkring vurdering af bestyrelsesmedlemmers uafhængighed i Komiteen for god Selskabsledelses anbefalinger for god selskabsledelse (2017), hvor følgende fremhæves som trusler mod uafhængighed: egeninteresser i forretningen, nære bånd til auditee (den reviderede part) samt tidligere medlem af direktionen i pågældende virksomhed. Disse trusler er ligeledes sammenfaldende med dem i Bekendtgørelse 2016-06-17 nr. 735 om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed samt dem i de etiske regler for eksterne revisorer.

For at kunne leve op til status som en objektiv og uafhængig intern revisionsafdeling er det essentielt, at intern revision er bevidst om de trusler, der kan forekomme, og forholder sig til dem.

3.1.4.5 Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed samt objektivitet

Dog kan uafhængighed opfattes som andet end blot den organisatoriske uafhængighed. IIA Attribute Standard 1100 definerer uafhængighed som "Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner" (Anderson et al., 2017, s. BM-22). Denne definition lægger vægt på, at uafhængighed i sin brede forstand består i intern revisions frihed til at planlægge og udføre sine opgaver på en ikke-forudindtaget måde, således at der ikke er forhindringer i forhold til intern revisions nødvendige ressourcer og information fra organisationen.

I en artikel i INFO skriver en ekstern lektor i revision ved CBS, at følgende 3 faktorer er med til at danne revisors uafhængighed: revisionens mandat, revisionens organisatoriske placering samt revisors kognitive tilgang til revisionen (Elm-Larsen, 2014, s. 32).

Mandat

Intern revision skal have mandat til sit revisionsarbejde, og der skal være konsensus herom, da det er "[...] centralt for en effektiv og uafhængig revision" (Elm-Larsen, 2014, s. 32). Dette mandat opnås typisk ved, at intern revision har en funktionsbeskrivelse, hvori mandatet stadfæstes og godkendes af bestyrelsen, således at der er enighed om intern revisions selvbestemmelse. Derudover er intern revisions fri adgang til nødvendig information en del af mandatet.

Fri rapportering

Med intern revisions organisatoriske placering henvises til intern revisions rapportering til øverste ledelse samt til intern revisions "[...] vilje til ikke at lade sig intimidere af den reviderede" (Elm-Larsen, 2014, s. 33). Intern revision skal kunne rapportere frit uden ledelsens indblanding eller censur.

Kognitiv tilgang

Ang. intern revisions kognitive tilgang til revisionen henvises til metoder og teknikker, der tillæres gennem uddannelse og praksis, og er kendetegnende for arbejdet som revisor. Der argumenteres for, at "Jo dybere forankret i revisionen de kognitive strukturer er, des stærkere er revisors uafhængighed" (INFO, nr. 57, 2014, s. 33), under forudsætning af, at revisor er i stand til at argumentere for sit teoretiske udgangspunkt. Det er her, at revisors faglighed kommer i spil i form af en akademisk arbejdsmetode, der er "[...] en forudsætning for, at revisionsarbejdet kan tillægges værdi, da det specificerer de erkendelsesmæssige forudsætninger herfor" (Elm-Larsen, 2014, s. 33). Denne kognitive uafhængighed betegnes som den interne revisors bløde magt, da det er intern revisions argumenter, der giver dem indflydelse, hvorfor intern revisions tilgang til at opnå argumenterne har stor betydning.

For at intern revision kan bevare sin uafhængighed i samarbejdet med den reviderede part, skal intern revision huske på sit mandat, organisatoriske placering samt kognitive tilgang til revisionen, således at intern revision ikke blot handler i overensstemmelse med den reviderede parts intentioner. Intern revisions uafhængighed er ikke statisk. Det kræver en kontinuerlig vedligeholdelse af intern revisions faglighed og integritet at opretholde uafhængigheden.

3.1.4.5.1 Adskillelse af arbejdsopgaver

Intern revisions uafhængighed får større og større betydning i takt med, at intern revision forventes at udføre andre opgaver end de traditionelle finansielle revisionsopgaver. Derfor skal uafhængighed også ses ifm. de opgaver, som intern revision udfører. Dette belyser revisionsbekendtgørelsen ligeledes i § 21, stk. 3-4 samt i bilag 4. Intern revision må ikke udføre opgaver, der kan vække tvivl hos tredjemand i forhold til intern revisions uafhængighed.

Intern revision skal være opmærksom på ikke at påtage sig opgaver, der medfører beslutningstagen for intern revision, samt at nogle typer opgaver kun kan gennemføres af intern revision, hvis de rette sikkerhedsforanstaltninger er til stede. Adskillelse af arbejdsopgaver har væsentlig betydning for intern revisions uafhængighed. Dette uddybes i det følgende afsnit.

3.1.4.6 Uafhængighed og arbejdsopgaver ifm. risikostyring

Ang. risikostyring spiller intern revision en vigtig rolle i evaluering af effektiviteten og vurdering af, om der er behov for forbedringer af organisationens risikostyring. Det vil især være inden for organisationens governanceprocesser, risikostyring og det interne kontrolsystem, hvilket vil inkludere evaluering af pålideligheden af rapporteringen, effektiviteten af driften samt compliance med love og reguleringer (Anderson et al., 2017, s. 4.14).

Inden for risikostyring kan intern revision varetage forskellige roller. Her er det essentielt, at intern revision er opmærksom på, hvilke roller der er passende at påtage sig, og hvilke der kan kompromittere objektiviteten og uafhængigheden (se bilag 21).

De forskellige roller inden for risikostyring opdeles i 3 kategorier: kerne intern revisions roller, legitime intern revisions roller med dertilhørende sikkerhedsforanstaltninger (rådgivning), og roller som intern revision ikke bør påtage sig.

Kerne intern revisions roller

Intern revision må gerne påtage sig roller, hvor opgaverne består i at yde assurance for aktiviteterne inden for risikostyring. Dette kan fx være inden for processerne i risikostyringen, deltage i evaluering af risikostyringen og rapportering af nøglerisici (Anderson et al., 2017, s. 4.19-4.20).

Rollerne inden for dette område passer med definitionen for intern revision, da denne bl.a. er med til at evaluere risikostyringen, uden at det påvirker intern revisions uafhængighed eller objektivitet.

Legitime intern revisions roller med dertilhørende sikkerhedsforanstaltninger

Denne type opgaver må intern revision gerne påtage sig, såfremt der er implementeret de rette sikkerhedsforanstaltninger, så uafhængigheden og objektiviteten bibeholdes. Disse udvidede roller medfører et større ansvar for risikostyringsprocessen og har typisk med rådgivning ifm. forbedringen af virksomhedens governance, risikostyring og kontrol af processer at gøre. Det kan fx være ved at træne ledelsen i at reagere på risici, koordinering af aktiviteter inden for risikostyring samt udvikle og vedligeholde risikostyringen (Anderson et al., 2017, s. 4.20).

En måde hvorpå sikkerhedsforanstaltningerne kan opnås, er ved at få andre kvalificerede parter (fx ekstern revision) til at yde assurance inden for områder, hvor intern revision har været inde over. Dermed vil objektivitet fortsat kunne opretholdes, og selvrevision undgås.

Roller intern revision ikke bør påtage sig

Disse roller bør intern revision ikke påtage sig, da der ikke findes sikkerhedsforanstaltninger til at sikre objektiviteten og uafhængigheden. Dette vil være roller, hvor intern revision håndterer risici på vegne af ledelsen, hvilket fx sker, hvis intern revision fastsætter organisationens risikoappetit, fastsætter processen for risikostyring, eller træffer beslutninger om hvordan organisationen skal reagere på risici (Anderson et al., 2017, s. 4.21).

Ved at påtage sig roller inden for dette område vil intern revision ikke længere kunne leve op til definitionen på intern revision som en objektiv og uafhængighed enhed, og dermed vil intern revision ikke have den samme værdiskabende rolle for organisationen. Det er derfor vigtigt, at intern revision altid har en forståelse for, hvilke opgaver der er passende at påtage sig, og om det kræver implementering af sikkerhedsforanstaltninger.

3.1.5 Trusted advisor

Interne revisorer kan af organisationen anses for at være trusted advisors. Trusted advisor begrebet indebærer, at den interne revisor er en af de første, som folk fra organisationen henvender sig til, når de skal træffe en beslutning, har brug for feedback, eller blot har brug for et godt råd i en given situation. Dette skyldes, at de stoler på intern revision (Chambers, 2018). Desuden anses trusted advisor for at være en, som andre i organisationen frit kan dele information med, samt en som hjælper med at analysere en situation, er ærlig og giver værdifulde, kritiske og konstruktive råd (Jacka, 2019; Lundgaard, 2017).

Yderligere er en trusted advisor kendetegnet ved at besidde 9 egenskaber inden for personlige, relationelle og professionelle aspekter. Disse 9 egenskaber handler om at være etisk robust, resultatorienteret, intellektuel nysgerrig, åbensindet, dynamisk kommunikerende, have indsigtsfulde forhold, være en inspirerende leder, have teknisk ekspertise og evner indenfor kritisk tænkning (Chambers, 2017, s. 31).

De første 4 egenskaber etiske robusthed, resultatorienteret, intellektuel nysgerrig og åbensindet omhandler personlige egenskaber, som den interne revisor skal besidde for at kunne blive en trusted advisor (Chambers, 2017, s. 32-33).

De relationelle egenskaber omhandler måden, hvorpå trusted advisor interagerer med andre. Den interne revisor skal ikke være elsket af alle, men derimod være respekteret og anerkendt professionelt. Dette er især vigtigt, da intern revision er afhængig af samarbejdet med folk i organisationen. Her kommer trusted advisors egenskaber i forhold til at være dynamisk kommunikerende, have indsigtsfulde forhold og være en inspirerende leder i spil (Chambers, 2017, s. 32-34).

Den interne revisors professionelle kompetencer er medvirkende til at give vedkommende den nødvendige indsigt og respekt, så vedkommende kan være med til at adressere virksomhedens udfordringer og problemer. Hertil er det centralt, at den interne revisor har tekniske kompetencer og evner for kritisk tænkning (Chambers, 2017, s. 32-34).

En trusted advisor kan derfor med disse 9 egenskaber skabe tillid til folk i organisationen, eftersom de ved, at de kan stole på intern revision både i forhold til at dele information, men også når der er behov for hjælp. Derved skaber en trusted advisor indirekte værdi for virksomheden, igennem måden hvorpå denne agerer og er som person, og derved ikke kun ved udførelsen af opgaver.

Hvis der i organisationen er hindringer for, at den interne revisor kan blive en trusted advisor, kan den med godkendelse af bestyrelsen begynde at rykke nogle assuranceopgaver til den anden forsvarslinje, og derved frigive ressourcer til, at intern revision kan fokusere på mere værdiskabende rådgivningsopgaver (Anderson et al., 2017, s. 15.23-15.24).

Begrebet trusted advisor har især fokus på anerkendelsen af, at almindelig revision ikke er nok i forhold til at hjælpe virksomheden med at nå sine mål og strategi. Det kræver, at den interne revisor lever op til de 9 egenskaber. Når den interne revisor efterlever disse egenskaber, vil det være med til at skabe tillid for medarbejderne i organisationen, og derved vil medarbejderne også have lettere ved at acceptere revisionsfindings. Denne tillid opbygges over tid, og det er en kontinuerlig proces. Der skal

løbende arbejdes for at vedligeholde og opbygge tilliden, både i form af den måde, der kommunikeres på, samt hvordan der ageres over for auditees.

En intern revisor anses ikke automatisk for at være en trusted advisor blot i kraft af sin rolle som intern revisor. Det er en titel, der skal arbejdes for at opnå og vedligeholde.

3.1.6 Code of Ethics

IIA har udgivet International Practices Framework (IPPF) med det formål at skabe ensartethed inden for intern revision og de ydelser, intern revision leverer. IPPF indeholder elementer, som vurderes at være essentielle for, at intern revision kan levere værdiskabende ydelser.

Et centralt element i IPPF er Code of Ethics, hvis formål er at promovere en etisk kultur for intern revision som profession. Der fremsættes følgende 4 principper for etisk adfærd: integritet, objektivitet, fortrolighed og kompetence (IIA, 2016).

Den etiske adfærd har betydning for, hvorvidt intern revision bidrager med værdi samt kan opnå status som trusted advisor.

3.1.7 Finansiell vs. operationel revision

Intern revision kan overordnet set foretage revision med fokus på to forskellige metoder: finansiell revision og operationel revision. Disse to metoder udelukker ikke hinanden, eftersom de dækker forskellige områder. IIA's definition på intern revision favner både finansiell og operationel revision.

3.1.7.1 Finansiell revision

Inden for intern revision kan finansiell revision defineres som: "An independent evaluation of past accounting data for the purpose of assessing whether this data is appropriate, compliant, and reliable, of protecting the assets of the company, and of expressing an opinion on the effectiveness of the internal control system" (Kagermann et al., 2007, s. 127).

Ved finansielle revision undersøges regnskabsmæssig- og finansiell data samt tilknyttede kontroller og forretningsgange med henblik på at sikre kvaliteten af det til brug i den regnskabsmæssige rapportering. Dette kan gøres ved at undersøge de finansielle erklæringer som helhed eller analysere individuelle regnskaber og poster (Kagermann et al., 2007, s. 127).

Finansiell revision er grundlæggende den form for revision, som ekstern revision udfører. Ekstern revision har fokus på at finde frem til væsentlige fejl og mangler i regnskabet, hvorimod intern revisions

fokus er på at hjælpe virksomheden med at opnå sine mål. Intern revision kan ofte udføre finansiell revision, men der hvor intern revision især adskiller sig fra ekstern revision er ved sit fokus på operationel revision, der især medvirker til intern revisions værdiskabelse.

3.1.7.2 Operationel revision

Inden for intern revision kan operationel revision defineres som: "Operational audits include audits along the entire value chain of a company, or specific parts of it" (Kagermann et al., 2007, s. 123).

Operationel revision omfatter revision af potentielt alle processer og hele kontrolsystemet i organisationen, alt efter hvad der vurderes relevant. Operationel revision muliggør fokus på samtlige enheder og hele risikostyringsprocessen (Kagermann et al., 2007, s. 124).

Derved vil intern revision ikke blot kigge på de finansielle aspekter, men på hele virksomheden og dens processer. Samtidig vil intern revision derved opnå stor indsigt i og forståelse for virksomheden og dens processer. Dette er med til at skabe endnu mere værdi for virksomheden.

Intern revisions fokus på operationel revision afspejles i IIA's definition på intern revision samt i revisionsbekendtgørelsen § 21, hvor det fremgår, at intern revision i finansielle virksomheder skal omfatte alle væsentlige og risikofyldte områder.

3.2 Litteraturgennemgang

Følgende afsnit søger på systematisk vis at afdække eksisterende viden inden for emnet værdiskabende intern revision. Afsnittet bygger på videnskabelige artikler og sætter litteraturen inden for værdiskabende intern revision i relation til dette speciales fokus og afgrænser i forhold til dette.

I relation til værdiskabende intern revision fremhæves især *effectiveness* og risikostyring som essentielt, når emnet værdiskabende intern revision behandles i forskningsartikler. Begge begreber er i foregående teoriafsnit omtalt, hvor de fremgår af definitionen på intern revision i forhold til at forbedre effektiviteten (*effectiveness*) af risikostyring, kontroller og governanceprocesser. Derudover indgår *effectiveness* i Value Proposition Model i forhold til indsigtsdelen, og risikostyring indgår i assurancedelen.

Effectiveness og risikostyring hænger uløseligt sammen med værdiskabelse, da et af formålene med intern revision er at skabe værdi for organisationen ved at forbedre effektiviteten af organisationens risikostyring. Det er altafgørende, at risici nedbringes til et acceptabelt niveau, således at organisatio-

nens strategi og mål kan nås. Hvis væsentlige risici ikke er håndteret, kan det få betydning for organisationen og dens overlevelse. Risikostyringen og effektiviteten heraf påvirker, hvilke kontroller organisationen skal have samt udformningen af governancestrukturen.

Effectiveness og risikostyring er centrale elementer i værdiskabende intern revision, hvilket uddybes i det følgende afsnit.

Derudover kan værdiskabelse ikke behandles uden også at behandle måling af denne værdiskabelse, hvilket adskillige forskningsartikler undersøger, og følgende afsnit vil ligeledes have fokus på dette.

Det følgende afsnit vil især have fokus på *effectiveness* og risikostyring i relation til værdiskabende intern revision samt måling af værdiskabelse.

3.2.1 Værdiskabelse og effektivitet

Grundet stigning i reguleringsmæssige krav til organisationer og øget fokus på governance og risikostyring er der øget fokus på intern revisions værdiskabelse til organisationen. Denne værdiskabelse afhænger af, hvordan intern revision ledes, og dertil er intern revisions effektivitet vigtig (Turetken, Jethefer & Ozkan, 2020).

I IIA's definition på intern revision indgår *effectiveness* i forhold til, at intern revision hjælper organisationen med at forbedre effektiviteten af risikostyring, kontroller og governanceprocesser. Lenz & Hahn (2015) og Turetken et al. (2020) kobler værdiskabelse og *effectiveness*. Deres fokus er især på, hvad der gør intern revision *effective*.

Værdiskabelse hænger sammen med effektivitet, og der skelnes mellem *effectiveness* og *efficiency*, hvor der hhv. menes "doing the right thing" og "doing them well" (Lenz & Hahn, 2015, s. 7). Her henvises til, at *effectiveness* er det afgørende, for uanset hvor *efficient* en intern revisionsafdeling er, vil den være værdiløs, hvis den ikke er *effective* (Turetken et al., 2020, s. 239).

Lenz & Hahn (2015) anser effektivitet i forhold til intern revision som et risikobaseret koncept, der hjælper organisationen med at opnå sine mål ved positivt at påvirke kvaliteten af corporate governance. Her forstås corporate governance som en term, der også inkluderer risikostyring og interne kontroller.

Artiklen kobler værdiskabelse med *effectiveness*, governance, risikostyring og kontrol, hvilket stemmer overens med IIA's syn på intern revision. Dermed anses intern revision for at være effektiv, når dens arbejde er risikobaseret i forhold til væsentlige risici for organisationen.

Intern revisions forhold til og samarbejde med revisionsudvalget og bestyrelsen har betydning for intern revisions *effectiveness* - der er en positiv sammenhæng. Ligeledes har støtte fra direktionen til intern revision betydning for effektiviteten, da intern revisions rolle i risikostyring ofte kræver støtte, accept og samarbejde fra direktionen. Her spiller organisatorisk uafhængighed ind, da der kan opstå interessekonflikter, hvis intern revision skal "*serve two masters*" – direktionen og bestyrelsen (Lenz & Hahn, 2015, s. 12). Bestyrelsen og revisionsudvalget bør ideelt set være intern revisions primære stakeholder.

Lenz & Hahn (2015) pointerer yderligere, at de rette kompetencer og færdigheder er essentielle i forhold til intern revisions effektivitet, herunder faglighed, kommunikation, stakeholdermanagement samt at turde komme med anbefalinger også i kontroversielle situationer.

Det er anerkendt, at en *effective* intern revision skaber værdi ved at sikre compliance med reguleringer, love og procedurer samt yder en mulighed for at forbedre eksisterende processer i virksomheden (Turetken et al., 2020, s. 250).

D'Onza, Selim, Melville og Allegrini (2015) fremhæver, at intern revision skaber værdi, når afdelingen hjælper med at forbedre effektiviteten af organisationens risikostyring, interne kontroller og governanceprocesser, hvilket ligeledes afspejles i IIA's definition på intern revision samt i Lenz & Hahns (2015) artikel og i Turetken et al.'s (2020) artikel.

D'Onza et al. (2015) finder, at følgende 4 variable (valuedrivers) er positivt associeret med værdiskabelse:

1. Uafhængighed og objektivitet
2. Compliance med IIA's Code of Ethics
3. Intern revisions medvirken til evaluering af effektiviteten (*effectiveness*) af intern kontrol
4. Intern revisions medvirken til evaluering af effektiviteten (*effectiveness*) af risikostyring

D'Onza et al. (2015) påpeger, at valuedriver nummer 3 og 4 påvirkes af konteksten i forhold til, om der er tale om intern revision i et udviklet eller ikke-udviklet land, og om det er en intern revisionsafdeling i en finansiell eller ikke-finansiell virksomhed.

Ang. den finansielle branche fremhæves det, at denne branche er kendetegnet ved at være mere reguleret især efter finanskrisen i 2008, hvorfor de finansielle virksomheders interne revisionsafdelinger generelt anses for at være mere modne og have større fokus på compliance og risikostyring end ikke-finansielle virksomheder (D'Onza et al., 2015, s. 186).

Den første valuedriver omhandlende uafhængighed og objektivitet er generelt anerkendt som værende fundamental i forhold til at sikre intern revisions troværdighed.

Den anden valuedriver ang. compliance med IIA's Code of Ethics anses for at være medvirkende til, at intern revision skaber værdi til organisationen, fordi graden af effektivitet stiger, når intern revision er compliant med standarder, hvilket også er formålet med IIA's standarder. Principperne integritet, objektivitet, fortrolighed og kompetence er fundamentale i forhold til at sikre troværdige evalueringer fra intern revision til sine stakeholders (D'Onza et al., 2015, s. 185).

Tredje og fjerde valuedriver omkring intern revisions rolle i evalueringen af effektiviteten af hhv. intern kontrol og risikostyring har betydning for værdiskabelsen, fordi intern revision hjælper ledelsen med at kortlægge og håndtere de risici, der truer organisationen og dens opnåelse af mål: "[...] the better the IAF is with helping mitigate key risks threatening an organisation, the more effectively it operates, points out the relationship between the internal auditing role in RM and internal auditing effectiveness" (D'Onza et al., 2015, s. 185). Dermed er intern revision med til at forbedre risikostyringen og de interne kontroller i organisationen.

Derudover inddrager D'Onza et al. (2015) modenhed i forhold til antal år, som den interne revisionsafdeling har eksisteret, og indikerer, at det kan have betydning for værdiskabelsen, da modne interne revisionsafdelinger typisk udfører mere avancerede opgaver, har flere ansatte med certificering inden for intern revision samt investerer mere i kvalitetssikring og forbedringer kontra mindre modne afdelinger.

Artiklen finder yderligere en positiv sammenhæng mellem jævnlig interaktion med revisionsudvalget og intern revisions mulighed for at skabe værdi, da det styrker uafhængigheden og giver support til, at intern revision kan udbedre de rapporterede svagheder i kontrolmiljøet (D'Onza et al., 2015, s. 192).

Opsamling på afsnit

Effektivitet i relation til værdiskabelse opdeles i *effectiveness* og *efficiency*, hvor en *effective* (effektiv) intern revision tillægges størst værdi. Intern revisions forhold og samarbejde med bestyrelsen, revisionsudvalget og direktionen har betydning i forhold til intern revisions effektivitet, da støtte og samarbejde fra disse stakeholders muliggør, at intern revision bedre kan udføre sin rolle i forhold til at evaluere og forbedre effektiviteten af organisationens risikostyring, kontroller og governanceprocesser. I relation til dette fremhæves organisatorisk uafhængighed ligeledes som værende vigtigt, så intern revision ikke havner i en interessekonflikt mellem bestyrelsen og direktionen.

Når intern revisions arbejde er risikobaseret i relation til organisationens væsentlige risici, anses intern revision for effektiv, hvilket leder over til det næste afsnit, der omhandler risikostyring og værdiskabelse.

3.2.2 Risikostyring og værdi

Risikostyring har fået øget fokus efter finanskrisen i 2008, og forbedring af organisationens risikostyring er essentielt ifm. opnåelse af mål (Carcello, Eulerich, Masli & Wood, 2020).

Carcello et al. (2020) undersøger, om intern revision giver værdi til organisationen ved i praksis at reducere dens risici. Dette gøres ved at sammenligne ændringen i risici mellem reviderede områder og ikke-reviderede områder indenfor den samme organisation. Overordnet set finder Carcello et al. (2020) frem til, at reviderede områder oplever større fald i risici samt større stigning i områdets performance sammenlignet med ikke-reviderede områder.

Det undersøges, hvordan intern revision som governance-mekanisme kan være med til at forbedre organisationens risikostyring i praksis. Følgende 4 ting kan forklare, hvorfor en intern revisionsafdeling ikke er effektiv og god til at reducere risici: hvis organisationen ikke støtter og investerer ressourcer i intern revision, hvis intern revision hovedsageligt har fokus på finansiell revision og ikke har erfaring med operationel revision, hvis stakeholders er utilfredse med intern revisions arbejde, og hvis intern revision ikke formår at tiltrække kvalificeret personale (Carcello et al., 2020, s. 56). Dette kan være med til at forklare, hvorfor en intern revisionsafdeling i praksis ikke formår at reducere væsentlige risici.

Zinca (2016) er ligesom D'Onza et al. (2015) opmærksom på, at intern revision i den finansielle branche skiller sig ud ved at være underlagt stigende reguleringer og øget fokus på risikostyring og kontroller. I sin artikel fokuserer Zinca (2016) på metoder til at måle intern revisions værdi, og der skelnes mellem kreditinstitutter og banker samt andre typer virksomheder.

Det er ledelsens ansvar, at risiciene håndteres og bringes ned på et acceptabelt niveau. Intern revisions rolle består i at støtte organisationen i at nå sine mål via en systematisk tilgang til vurdering og forbedring af effektiviteten af risikostyringen i organisationen (Zinca, 2016, s. 1013-1014).

Derudover fremhæver Zinca (2016) følgende elementer som essentielle for, at intern revision kan bibeholde og forøge sin troværdighed og autoritet: intern revision skal forstå, hvordan organisationen forstår værdien af revision, intern revisions skal definere en revisionsplan hvori der indgår mål, der viser

hvilken værdi afdelingen bidrager med, intern revision skal kunne måle sin værdi og performance, og intern revision skal være i stand til at kommunikere sine resultater til organisationen.

Yderligere pointeres det, at intern revision skaber værdi for organisationen i kraft af sin uafhængige og objektive assurance og anbefalinger til ledelsen ang. kvaliteten og effektiviteten af kontrolmiljøet i organisationen (Zinca, 2016, s. 1013). Derudover inddrages modellen Three Lines of Defence som relevant governance framework for især finansielle virksomheder til at sikre ansvarsuddelegering i forhold til risikostyring.

Derudover understreges vigtigheden i, at intern revision har indsigt i organisationen i relation til Value Proposition, og følgende faktorer fremhæves som afgørende for at opnå denne indsigt: et stærkt kontrolmiljø hvor ledelsen er åbne for anbefalinger til forbedringer, god kommunikation mellem bestyrelse, direktion og revisionschef om intern revisions værdiskabelse og indsigt, intern revisions organisatoriske uafhængighed, have medarbejdere i intern revision med færdigheder og erfaring inden for den relevante branche, samt tydelig og konstruktiv kommunikation (Zinca, 2016, s. 1015).

Opsamling på afsnit

Intern revision tilføjer værdi ved at hjælpe organisationen med at vurdere og forbedre risikostyringen og derigennem opnå sine mål. Noget tyder på, at områder, der er blevet revideret af intern revision, oplever større fald i risici og stigning i performance sammenlignet med områder, der ikke er blevet revideret af intern revision (Carcello et al., 2020).

Det er vigtigt, at intern revision får støtte, ressourcer og kvalificeret personale tildelt af organisationen til sit arbejde. Derudover spiller fordelingen af finansiell og operationel revision samt intern revisions erfaringer med operationel revision ind på effektiviteten af intern revisions evaluering og forbedring af organisationens risikostyring. Interne revisionsafdelinger med fokus på og erfaring med operationel revision er mere effektive i sin tilgang til risikostyring. Yderligere har intern revisions stakeholdertilfredshed betydning samt kommunikationen med stakeholders.

I relation til risikostyring fremhæver Zinca (2016), at intern revisions værdiskabelse ligeledes ligger i vurderingen og forbedringen af organisationens governance og kontrolmiljø, der sikrer, at væsentlige risici håndteres, så organisationen kan nå sine mål. Her fremhæves intern revisions objektivitet og uafhængighed, adgangen til revisionsudvalget, at revisionshandling kan udføres uden begrænsninger samt intern revisions indsigt i organisationen som essentielt for effektiviteten af intern revisions arbejde.

Derudover pointeres vigtigheden i, at intern revision formår at kommunikere og måle sin værdi og performance til organisationen, hvilket det følgende afsnit behandler yderligere.

3.2.3 Måle effektivitet og værdiskabelse

Turetken et al. (2020), D'Onza et al. (2015) og Zinca (2016) påpeger vigtigheden i at kunne måle intern revisions værdiskabelse, herunder effektivitet og performance, og udfordringerne ved dette pointeres.

Der er brug for præcise, realistiske og simple indikatorer til at måle denne effektivitet og på baggrund heraf opnå forståelse for, hvad der er drivkraft for intern revisions kvalitet og værdi (Turetken et al., 2020, s. 239).

Hvor Lenz & Hahn (2015) især har fokus på influerende faktorer i forhold til effektivitet som eks. organisation, ressourcer, processer og compliance med lovgivning, har Turetken et al. (2020) i højere grad fokus på, hvordan *effectiveness* kvantificeres og operationaliseres. I relation til dette undersøges bl.a. *audit value* samt *perceived added value to organization* som *effectiveness indicators*. *Audit value* og *effectiveness* måles eks. ud fra "[...] the impact of the implementation of audit findings or recommendations" (Turetken et al., 2020, s. 249) samt ud fra cost-benefit analyser. *Added value to organization* sker bl.a. ved, at intern revision forbedrer organisationens performance, kommer med anbefalinger til forbedring af processer og bidrager med forbedringer ud fra revisionsfindings.

Også D'Onza et al. (2015) adresserer udfordringen ved at måle intern revisions værdiskabelse. Der oplyses bl.a. følgende tilgange til at gøre værdiskabelsen målbar: måle stakeholders tilfredshed med intern revision, måle graden af compliance med standarder samt måle graden af support, som den reviserede part får af intern revision. Dog tager artiklen også en anden tilgang til målingen: "Another approach focuses on the perspective of those who provide internal auditing services and use internal auditors' perceived contribution to the improvement of their enterprise's activities as a measure of value creation" (D'Onza et al., 2015, s. 183). Denne tilgang svarer ligeledes til Turetken et al.'s (2020), der fremhæver måling af effekten af implementeringen af intern revisions anbefalinger og findings.

For at kunne vurdere, hvorvidt intern revision opfylder sine mål og lever op til sine stakeholders forventninger, er det nødvendigt at kunne måle intern revisions performance. Zinca (2016) diskuterer forskellige tilgange til at måle denne performance. Følgende tilgange nævnes: foretage undersøgelse i form af surveys af auditees tilfredshed med intern revision, følge antal afsluttede kontra planlagte antal revisionsopgaver, måle omfanget af compliance med definitionen af intern revision, standarder og

Code of Ethics, samt brug af balanced scorecard til at vurdere, om revisionen medvirker til værdiskabelse og forbedring af organisationens overordnede performance. Valg af metode afhænger af revisionsopgaven samt key stakeholders forventninger, for på denne måde vil det være muligt: "[...] not only to measure the internal audit performance, but also to harmonize audit activities with the strategic goals [...] and increase the value added by the internal audit" (Zinca, 2016, s. 1023).

Opsamling på afsnit

Der er generelt enighed blandt forskerne om, at der er udfordringer ved at måle intern revisions værdiskabelse, herunder effektivitet og performance, fordi intern revisions værdi ofte er indirekte og svær at kvantificere. Der gives forskellige bud på, hvordan værdien kan måles. En del af tilgangene hertil kan betegnes som KPI'er, eks. måle på antal afsluttede revisioner sammenlignet med antal planlagte eller måle på graden af compliance med reguleringer. Dog pointeres det, at disse tilgange ikke altid er tilstrækkelige, da de ikke måler den direkte værdi, som intern revision bidrager med. Som alternativ nævnes måling af et revideret områdes performance, inden området blev revideret af intern revision sammenlignet med områdets performance efter, at intern revisions havde revideret området og kommet med anbefalinger, der blev implementeret.

3.2.4 Afrunding af litteraturgennemgang

Ovenfor er belyst forskellige forskeres findings og syn på værdiskabende intern revision i forhold til intern revisions effektivitet, risikostyring og måling af værdi.

To andre forskningsartikler (Kotb et al., 2020; Roussy & Perron, 2017) har gennemgået forskningslitteraturen inden for værdiskabende intern revision i to udførlige litteraturreviews. De finder overordnet frem til, at der ikke er tilstrækkelig evidens for, at der med sikkerhed kan siges noget om, hvad der påvirker værdiskabelsen i forhold til intern revisions effektivitet og måling heraf.

Kotb et al. (2020) kommer frem til via sit litteraturstudie, at: "These results suggest that the determinants of IAF effectiveness vary across regional and/or organisational settings and that there is no comprehensive assessment model" (Kotb et al., 2020, s. 1979). Der er ikke noget endegyldigt svar og konsensus inden for litteraturen om, hvordan intern revisions effektivitet måles og evalueres: "[...] there is no agreement on how to define or evaluate IA effectiveness" (Kotb et al., 2020, s. 1985).

Roussy & Perron (2017) foretager ligeledes et struktureret litteraturreview og klassificerer litteraturen i følgende 3 kategorier: intern revisions mange roller, kvaliteten af intern revision og praksis inden for intern revision. Ang. intern revisions rolle kommer artiklen frem til, at intern revision varetager mange

roller, men at der ikke er konsensus i litteraturen om hvilke. I relation til kvaliteten af intern revision konkluderes det, at der mangler at blive undersøgt forskellige stakeholders syn på dette, førend at der kan siges noget generelt om dette felt. Derudover konkluderes det ud fra litteraturreviewet, at der i litteraturen ikke er skrevet nok om praksis inden for intern revision til at sige noget generelt om det (Roussy & Perron, 2017).

Til trods for dette pointerer specialets ovenstående teori afsnit, at *effectiveness*, risikostyring og værdiskabelse hænger uløseligt sammen samt målingen heraf. Intern revision skaber værdi via sin evaluering og forbedring af organisationens effektivitet i forhold til risikostyring, kontroller og governance-processer samt via sin indsigt i organisationen.

Derudover viser de andre inddragede forskningsartikler, at der er forskellige elementer og variable, der afhængig af konteksten kan have indflydelse på intern revisions effektivitet og værdiskabelse samt måling heraf. Bl.a. fremhæves følgende: objektivitet og organisatorisk uafhængighed (Lenz & Hahn, 2015; D'Onza et al., 2015; Zinca, 2016), kompetencer og ressourcer (Lenz & Hahn, 2015; D'Onza et al., 2015; Zinca, 2016; Carcello et al., 2020), sikre compliance med relevante reguleringer (Turetken et al., 2020; Lenz & Hahn, 2015; D'Onza et al., 2015; Zinca, 2016), bidrage til risikostyring og tilhørende interne kontroller (Carcello et al., 2020; Lenz & Hahn, 2015; D'Onza et al., 2015; Turetken et al., 2020; Zinca, 2016), forholdet og kommunikationen med bestyrelsen og direktionen (Lenz & Hahn, 2015; D'Onza et al., 2015; Zinca 2016), modenhed (D'Onza et al., 2015) samt indsigt i organisationen (Zinca, 2016).

Disse elementer og variabler i relation til værdiskabende intern revision vil undersøges med udgangspunkt i dette speciales interviewdata i den efterfølgende analyse og med afsæt i specialets problemformulering. Analysen tager udgangspunkt i en dansk kontekst.

Derudover undersøges det, om der kan findes indikationer på, at andre elementer i en dansk kontekst kan have betydning for intern revisions effektivitet og værdiskabelse for hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder i Danmark.

3.3 Selskaber underlagt lovkrav om intern revision

For industrielle virksomheder i Danmark eksisterer intet egentligt lovkrav om indførelse af en intern revisionsafdeling. Derimod er der et krav om, at finansielle virksomheder, som har haft 125 eller flere fuldtidsansatte i gennemsnit over de seneste to regnskabsår, skal oprette en intern revisionsafdeling, jf. revisionsbkg. § 17, stk. 3.

Ved finansiell virksomhed forstås pengeinstitutter, realkreditinstitutter, fondsmæglerselskaber, investeringsforvaltningsselskaber samt forsikringsselskaber, jf. Lov om Finansiell virksomhed § 5, stk. 1.

Såfremt virksomheden ikke har oprettet en intern revision, skal bestyrelsen minimum årligt vurdere virksomhedens behov herfor, jf. revisionsbkg. § 17, stk. 1.

Af revisionsbekendtgørelsen fremgår det, hvilke områder der skal revideres, hvordan uafhængighed sikres, samt hvilke opgaver intern revision må udføre. Intern revisions uafhængighed fremgår af revisionsbekendtgørelsen § 21, stk. 4, hvor der står, at intern revision ikke må påtage sig opgaver, når der foreligger omstændigheder, som kan vække tvivl om uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Dette krav om uafhængighed er i overensstemmelse med IIA's definition på intern revision, hvor uafhængighed er et centralt element i relation til værdiskabende intern revision.

Ifølge § 21, stk. 1 skal den revision, som intern revision udfører, omfatte alle væsentlige og risikofyldte områder i organisationen. I § 27 fremgår det, at disse områder omfatter organisationens risikostyring, compliancefunktion, forretningsgange og interne kontroller, og disse skal være tilrettelagt og fungere på betryggende vis. Såfremt intern revision også påtegner årsrapporten, skal de historiske, finansielle oplysninger ligeledes revideres, jf. revisionsbkg. § 24, stk. 2.

Intern revision må kun påtage sig arbejdsopgaver, hvis der er tilstrækkelige kompetencer og ressourcer til at udføre disse, jf. revisionsbkg. § 23, stk. 2.

I bilag 4 i revisionsbekendtgørelsen uddybes de enkelte områder, der skal revideres, herunder risikostyring, compliance, forretningsgange og interne kontroller. Ved revision af disse områder vil intern revisions arbejde være i overensstemmelse med IIA's definition på intern revision, og derigennem hvorledes denne er med til at skabe værdi for organisationen.

3.4 Eksterne undersøgelser

Følgende afsnit omhandler to eksterne undersøgelser lavet af IIA. Fælles for de to kvantitative undersøgelser er, at de begge undersøger stakeholders syn på værdiskabende intern revision samt måling heraf. Dette er ligeledes områder, som dette speciale ønsker at undersøge.

3.4.1 CBOK Stakeholder Report (IIA, 2016)

IIA Global's CBOK undersøgelse er et af verdens største igangværende studier om intern revisionsprofessionen. I 2016 udkom en rapport, der tager udgangspunkt i finansielle stakeholders synspunkter i forhold til praksis indenfor intern revision, performance og muligheder for at skabe mere værdi. Undersøgelsen er foretaget på baggrund af spørgeskemaer og interviews, hvor der har været hhv. over 1.000 deltagere i spørgeskemaundersøgelsen og over 100 interviewdeltagere fordelt på 23 lande. Blandt disse deltagere er 34% bestyrelsesmedlemmer og 33% direktionsmedlemmer.

Når det kommer til at skabe værdi, fremgår det, at det ikke længere er nok, at intern revision blot leverer en effektiv assurance, der skal mere til. Undersøgelsen finder frem til en række hovedfindings, som interne revisorer kan overveje, når de kontinuerligt vil forbedre deres ydeevne og derved skabe mere værdi for deres organisation. Disse hovedfindings er eks. følgende:

Intern revisions kommunikation og forhold til bestyrelsen og direktionen

Rapporten fandt, at intern revisions tilstedeværelse ved bestyrelses- og revisionsudvalgsmøder, en effektiv rapporteringsstruktur i organisationen, et godt og stærkt forhold til lederne samt involvering i risikostyringen er gavnligt for værdiskabelsen.

Endvidere fremhæves intern revisions rapporteringslinje til bestyrelsen som centralt for intern revisions succes og værdiskabelse, da den sikrer organisatorisk uafhængighed. Derudover anses efterlevelse af standarderne for intern revision som værdiskabende.

Intern revisions kommunikative evner er afgørende for forholdet til bestyrelsen og forretningen, hvilket er nødvendigt for værdiskabelsen. Her fremhæves Three Lines of Defence modellen som relevant, da den muliggør en simpel og effektiv måde at kommunikere risikostyring og kontroller ud i organisationen.

Assuranceopgaver er afgørende for værdiskabelsen, men stakeholders vil have mere

Stakeholders forventer assuranceopgaver af høj kvalitet. Dette kræver, at intern revision viser, at risici relateret til finansielle, compliancemæssige og rapporteringsmæssige områder er håndteret hensigtsmæssigt.

Ud over assuranceopgaver forventer stakeholders, at intern revision leverer værdi ved rådgivningsopgaver i relation til forbedring af processer og risikostyring.

Dog pointeres vigtigheden i, at intern revision finder den rette balance mellem rådgivning og assurance, da ressourcerne i intern revision er forskellige fra virksomhed til virksomhed, ligesom forventningerne til intern revision varierer.

Derudover anser stakeholders assuranceopgaver for mest værdiskabende, når de er tilpasset virksomhedens risikoprofil. Intern revision kan levere mere værdi ved at benytte sin indflydelse til at henlede ledelsens opmærksomhed på relevante risici og strategiske udfordringer, samt ved at agere underviser og rådgiver i forhold til forbedring af organisationens processer.

Stakeholders forventer, at intern revision vurderer effektiviteten af governanceprocesser og overvåger begivenheder, der kan påvirke risikokulturen. Ligeledes mener stakeholders, at intern revision skal påtage sig en mere aktiv rolle i vurderingen og evalueringen af virksomhedens risici.

Det er især inden for risikostyring, at intern revision kan øge sin værdi, når intern revision forstår virksomhedens målsætninger og strategi, og på baggrund af disse kan identificere risici, som potentielt kan forhindre organisationen i at opnå sine mål.

3.4.2 Measuring Value Report (IIA, 2020)

Undersøgelsen omhandler intern revision som en profession på tværs af brancher, og har fokus på værdiskabelse. Undersøgelsen er foretaget ved først at have dybdegående interviews med 11 interne revisionschefer. På baggrund heraf blev der udarbejdet et spørgeskema, som blev sendt ud til en række interne revisionschefer over hele verden og i forskellige industrier, hvorfra 336 valgte at deltage.

Intern revision kan spille forskellige roller i organisationen. Til at starte med anses intern revision for at være en governance-risk-control-partner, hvor fokus er på at yde assurance inden for de traditionelle områder, såsom governance, risikostyring og interne kontroller. Efter intern revision har opbygget et godt omdømme i organisationen, og dens kompetenceniveau er modnet, kan den begynde at bevæge sig over mod rollen som trusted advisor, der yder rådgivning og konsulentopgaver. Når denne rolle er opnået, vil intern revision kunne stræbe mod at blive anset som en aktiv value driver for organisationens succes. Ideelt set er intern revision en aktiv value driver, når dens aktiviteter er fuldt tilpasset virksomhedens strategi, hvorved intern revisions fulde potentiale "låses op", og afdelingen kan levere mest mulig værdi.

Stakeholderne anser intern revisions hovedopgave til at være assurance, der fungerer som en baseline, alle interne revisioner bør have tilfælles.

Undersøgelsen fandt, at de aktiviteter, som tilføjer mest værdi for organisationer, omhandler assurance omkring tilstrækkeligheden og effektiviteten af interne kontroller, risikostyring og governance-processer.

Endvidere fandt undersøgelsen, at interne revisionsafdelinger, der bidrager med hjælpsomme findings og forslag til, hvordan disse kan håndteres, anses for at have et mere positivt omdømme, end den traditionelle "vagthund". Dette indikerer trusted advisors, der skaber værdi ved sin rådgivning. Disse interne revisioner går udover de traditionelle opgaver og hjælper derved med at skabe værdi.

Ifm. at måle intern revisions værdiskabelse fandt undersøgelsen, at de 3 mest anvendte metoder hertil er: KPI'er, spørgeskemaer/surveys til auditees eller keystakeholders og resultater fra ekstern kvalitetsvurdering.

KPI er den mest anvendte metode til at måle værdiskabelse, herunder er de 3 mest anvendte KPI'er: procentvis andel af afsluttede revisioner sammenlignet med antal planlagte, tidsforbrug pr. revision og forskellige virksomhedsspecifikke KPI'er.

Undersøgelsen finder, at der skal være en effektiv og direkte kommunikationskanal mellem intern revision og dens keystakeholders. Når intern revisions resultater og værdien af dens arbejde præsenteres, medvirker det til at opbygge tillid og dermed styrke dens image og omdømme over for virksomheden.

Overordnet set kommer rapporten frem til, at det er mest værdiskabende for virksomheder, når intern revision opnår rollen som value driver. Derved kan intern revision rådgive og bidrage med værdi ud fra nye aktiviteter, tilgange og værktøjer, der tilpasses virksomhedens risikoprofil samt strategiske retning.

4. Analyse

Følgende analyse tager udgangspunkt i ovenstående teoriafsnit og interviewdata fra 16 interviews. Det undersøges, om informanternes syn på værdiskabende intern revision er konsistente i forhold til teorien, hvor svarene differentierer sig i forhold til teorien, samt hvilken betydning det har.

Da dette speciale ønsker at undersøge forskelle i værdiskabelse mellem finansielle og ikke-finansielle virksomheder, vil nedenstående analyse fokusere på at skelne mellem interviewdata fra finansielle og ikke-finansielle virksomheder og tydeliggøre forskelle herimellem, når det findes relevant.

Af bilag 19 fremgår kort præsentation af de 16 forskellige interne revisionsafdelinger, som informanterne repræsenterer. Dette gøres for at give et overordnet indblik i omfanget af de forskellige afdelinger.

4.1 Informanternes forståelse af intern revision

Under interviewene spurgte vi informanterne, hvad de forstår ved intern revision. Dette gjorde vi for at opnå forståelse for, hvordan informanterne opfatter intern revision, således at vi kan vurdere, om nogle informanternes synspunkter adskiller sig for markant fra andre informanternes og fra dette speciales teoretiske udgangspunkt til at kunne indgå i den videre analyse af værdiskabende intern revision. Nedenfor undersøges dette med henblik på at kunne besvare specialets underspørgsmål nr. 2.

4.1.1 Finansielle virksomheder

De 6 finansielle virksomheder, der indgår i interviewmaterialet, er alle underlagt lovkravene i revisionsbekendtgørelsen i forhold til interne revisionsafdelinger i finansielle virksomheder, hvilket afspejles i informanternes svar. Alle er organisatorisk uafhængige og referer til bestyrelsen.

Under interviewene blev hver informant spurgt ind til, hvad intern revision er for dem. Deres svar vurderes til at være relativt ensartede, hvilket ikke er overraskende grundet de lovmæssige krav i revisionsbekendtgørelsen.

	Three Lines Model	Risikostyring Risikobaseret tilgang	Rådgivning Sparringspartner	Høj faglighed/ kompetencer	Indsigt i virksomheden	Assurance Betryggelse Komfort Beskytte virksomhedens interesser	Værdiskabende	Udfordre, forbedre og effektivisere processer og interne kontroller	Uafhængighed og objektivitet
F1	X	X	X	X	X				
F2									X
F3	X	X				X		X	
F4						X	X	X	X
F5	X	X						X	
F6						X		X	

Tabel 2 – Finansielle informanternes syn på intern revision (egen tilvirkning)

Tabel 2 viser informanternes svar grupperet i forhold til forekomsten af udvalgte termer. Her fremgår det, at 5 ud af 6 informanter eksplicit nævner uafhængighed eller Three Lines Model, hvor elementet uafhængighed implicit indgår, i deres syn på intern revision. Derudover går risikostyring, kontrolmiljø samt assurance igen i informanternes syn på intern revision. Også intern revisions viden og indsigt i virksomheden nævnes som kendetegnende ved intern revision.

Generelt er der konsensus i informanternes svar, og de adskiller sig ikke umiddelbart fra specialets teoretiske udgangspunkt i forhold til IIA's definition på intern revision, Value Proposition og Three Lines Model, hvilket ligeledes var forventeligt, eftersom de finansielle virksomheder er underlagt revisionsbekendtgørelsen.

4.1.2 Ikke-finansielle virksomheder

De 10 informanter fra ikke-finansielle virksomheder kommer med nogle mere forskelligartede svar på spørgsmålet ang. deres forståelse af, hvad intern revision er. I tabel 3 er svarene grupperet i forhold til forekomsten af udvalgte termer.

	Risikostyring Risikobaseret tilgang	Leverer relevant arbejde	Rådgivning Sparrings- partner	Indsigt	Assurance Betryggelse Komfort Beskytte virksomhedens interesser	Værdi- skabelse	Udfordre, forbedre og effektivisere processer og interne kontroller Governance	Uafhængighed Objektivitet	It-revision System- revision	Kvalitets- sikring og krav	Strategi Forandrings- agent	Finansiell revision
IF1	X						X					
IF2					X		X		X	X		
IF3					X			X			X	
IF4	X	X	X		X		X					
IF5					X			X				X
IF6	X	X		X		X		X				
IF7 – IIA defini- tionen												
IF8	X	X	X	X	X							
IF9			X	X	X			X				
IF10				X	X							

Tabel 3 – Ikke-finansielle informanternes syn på intern revision (egen tilvirkning)

Det fremgår, at flere informanter især forbinder intern revision med assuranceopgaver, herunder risikostyring, interne kontroller og governanceprocesser, samt uafhængighed, objektivitet, indsigt og rådgivning. Dette er alle elementer, der ligeledes fremgår af IIA's definition på intern revision og af Value Proposition Model. Dermed passer det ind i specialets teoretiske forståelse for, hvad intern revision er.

Ang. elementet med, at intern revision leverer relevant og vigtigt arbejde for virksomheden, hvilket fremhæves af nogle informanter, vurderes det til i høj grad at hænge sammen med en risikobaseret tilgang til arbejdet og indsigt i virksomheden, da det må formodes at medføre, at intern revision kan udføre netop relevant og vigtigt arbejde for virksomheden. Dermed kan der argumenteres for, at dette implicit ligger i IIA's definition på intern revision og Value Proposition Model, da en risikobaseret tilgang, indsigt i virksomheden, assurancearbejde, objektiv og uafhængig tilgang mv. muliggør, at det arbejde, som intern revision leverer, er relevant og af betydning for virksomheden.

Dog er det værd at fremhæve områder, hvor en informant har påpeget elementer, som umiddelbart adskiller sig fra de andre informanternes forståelse af intern revision samt fra specialets teoretiske udgangspunkt.

It-/systemrevision og kvalitetssikring

En informant fortæller, at it-/systemrevision er det, vedkommende forbinder med intern revision og uddyber: "[...] vi kigger på de forretningsprocesser, som er it-relateret" (s. 21, IF2). Informantens udtalelse giver mening i forhold til, at det er en it-virksomhed, og at der lægges vægt på it-processer. Det må formodes, at it-processer tillægges stor betydning og derfor er et væsentligt og risikofyldt område

for denne type virksomhed.

Der kan argumenteres for, at it-revision eller systemrevision er en form for operationel revision i dette tilfælde, da der her er tale om revision og undersøgelse af processer i relation til interne kontroller. Informanten fortæller i samme forbindelse, at "Vi går ikke ind og reviderer vores finansielle aktiviteter. Det har vi eksterne revisorer til" (s. 21, IF2). Den interne revisionsafdeling laver ikke opgaver i forhold til at skulle understøtte regnskabet, hvorfor informantens syn på intern revision som it-revision/systemrevision er et udtryk for operationel revision.

Informantens udtalelse skal ses i forhold til assurance, hvor der her gives assurance på it-processer og -systemer ifm. operationelle processer og kontroller. Dermed er IIA's definition på intern revision og Value Proposition Model dækkende for informantens udtalelse og syn på intern revision.

Derudover fremhæves kvalitetssikring og kravopfyldelse af informanten, der mener, at det er en vigtig del af arbejdet i intern revision. Dette skal ses i sammenhæng med ISO-standarder, som informanten arbejder efter i relation til kvalitet og krav. Igen kan der argumenteres for, at udtalelsen relaterer sig til assurance, da informanten fortæller, at vedkommendes arbejde består i at sikre, at processerne fungerer efter hensigten, så de pågældende krav overholdes og kvaliteten sikres. Dermed adskiller det sig ikke fra IIA's definition og Value Proposition Model.

Forandringsagent

En informant fremhæver, at vedkommende synes, at det er vigtigt at se intern revision som en forandringsagent, hvilket informanten forklarer med, at intern revision skal hjælpe forretningen med at koble virksomhedens strategi til arbejdet og på den måde implementere strategien (s. 29, IF3). Dette er ligeledes afspejlet i IIA's definition på intern revision i forhold til, at intern revision hjælper organisationen med at opnå sine mål, hvor mål kan ses som et delelement i strategien. Dermed er denne informants syn på intern revision som en forandringsagent også inden for rammerne for specialets syn på intern revision.

Finansiell revision

En enkelt informant nævner finansiell revision i sit svar på, hvad intern revision er: "Jeg forstår det som værende en [...] intern revisionsfunktion, som i høj grad skal være med til at sikre, [...] at de regnskaber, vi overordnet leverer, også er retvisende og troværdige" (s. 47, IF5). Vedkommende skiller sig dermed ud i forhold til de andre informanter og dette speciales syn på intern revision ved at fremhæve finansiell revision som værende kendetegnende for intern revision.

Værdiskabelse

Yderligere er det værd at fremhæve, at en af informanterne eksplicit nævner værdiskabelse (s. 58, IF6). Informantens umiddelbare forståelse af, at intern revision helt fundamentalt skal være værdiskabende for virksomheden, er i overensstemmelse med IIA's definition på intern revision, hvor det fremgår, at intern revision er designet til at skabe værdi til virksomheden. Ligesom det er centralt i forhold til specialets fokus og undersøgelsesområde.

Generelt viser svarene fra de ikke-finansielle virksomheder en anden diversitet i forståelsen af, hvad intern revision er. Dette er ikke umiddelbart overraskende, da disse virksomheder ikke på samme måde har en fælles forståelsesramme at læne sig op ad i form af revisionsbekendtgørelsen, som de finansielle virksomheder har. Dermed er der i mindre grad fælles spilleregler og et større rum for udfoldelse i forhold til, hvad intern revision er og kan i de forskellige ikke-finansielle virksomheder.

Umiddelbart virker informanternes svar på, hvad intern revision er for dem til at harmonere med IIA's definition og Value Proposition Model. I de kommende afsnit vil dette undersøges nærmere ud fra de svar, som informanterne gav i forhold til deres syn på uafhængighed og objektivitet samt arbejdsopgaver. Dette gøres med henblik på at opnå dybere forståelse for, hvad intern revision i praksis er for informanterne, og om det fortsat passer med specialets teoretiske forståelse af intern revision. Dermed kan efterfølgende analyse af interviewmaterialet finde frem til, hvordan intern revision i hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder skaber værdi for virksomhederne.

4.2 Uafhængighed og objektivitet

Især spørgsmålet om uafhængighed deler informanterne i forhold til, hvordan uafhængighed forstås, og i de kommende afsnit undersøges dette nærmere.

Det følgende afsnit omhandler først organisatorisk uafhængighed i forhold til informanternes svar. Derefter undersøges uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed samt objektivitet i relation til informanternes svar, og informanternes bevidsthed om eventuelle trusler mod uafhængighed og objektivitet undersøges. Dette gøres med henblik på at undersøge, hvorvidt de 16 informanternes interne revisionsafdelinger kan betegnes som værende uafhængige og objektive og anses for at være interne revisionsafdelinger ud fra specialets teoretiske udgangspunkt, herunder som en værdiskabende enhed.

4.2.1 Organisatorisk uafhængighed – Finansielle virksomheder

Revisionsbekendtgørelsen adskiller ikke objektivitet og uafhængighed, og bruger udelukkende uafhængighed om intern revisions objektivitet og uafhængighed. For finansielle virksomheder vægtes intern revisions uafhængighed højt. Det er derfor et lovkrav, at intern revision skal fungere uafhængigt af den daglige ledelse i finansielle virksomheder, jf. revisionsbkg. § 18, stk. 1.

Derudover fremgår det af § 21, stk. 4, at intern revision ikke må påtage sig opgaver, der kan vække tvivl om intern revisions uafhængighed. Af bilag 4 i revisionsbekendtgørelsen står, at intern revision skal være uafhængig af de aktiviteter, som de reviderer, og dermed undgå selvrevision. Derfor fremgår det ligeledes, at intern revision ikke må deltage i andet arbejde end revision, jf. revisionsbkg. § 21, stk. 3, og det uddybes i bilag 4, at intern revision eks. ikke må træffe forretningsmæssige beslutninger, udføre kontrolopgaver, bogføre og stå for udarbejdelsen af virksomhedens mål og strategier, da det hindrer uafhængigheden. Dette er ligeledes afspejlet i teoriafsnittet. Yderligere har intern revision pligt til at identificere, vurdere og dokumentere eventuelle trusler mod uafhængigheden samt tage de fornødne sikkerhedsforanstaltninger (revisionsbkg. bilag 4, 1.2).

Grundet lovkravet om intern revisions uafhængighed i relation til organisatorisk uafhængighed samt uafhængighed i arbejdet opfylder de 6 finansielle virksomheder, som indgår i interviewmaterialet, kravet om uafhængighed, hvilket ligeledes afspejles under interviewene. De 6 finansielle virksomheder refererer til bestyrelsen. Det er derfor ikke nødvendigt og interessant at gå yderligere i dybden med dette for de finansielle virksomheder.

4.2.2 Organisatorisk uafhængighed – Ikke-finansielle virksomheder

For de 10 ikke-finansielle virksomheder er det derimod interessant at undersøge deres tilgang til uafhængighed, da de ikke er underlagt kravene i revisionsbekendtgørelsen. De ikke-finansielle virksomheders tilgang til uafhængighed undersøges for at kunne vurdere, hvorvidt de lever op til specialets definition af, hvad en intern revisionsafdeling er ud fra den inddragede teori, og dermed om de kan indgå i den videre analyse af værdiskabende intern revision.

I bilag 20 er informanternes svar grupperet i forhold til organisatorisk uafhængighed i en tabel for at skabe overblik.

4 af informanterne svarer, at de rapporterer til bestyrelsen. Én informant rapporterer til en security director. 5 informanter svarer, at de rapporterer til CFO eller en anden leder i finansafdelingen.

Dog svarer én af de 5, at vedkommende i det daglige rapporterer til en leder i finansafdelingen, men at

informanten også har en rapporteringslinje til formanden for revisionsudvalget (IF7). Det er bestyrelsen, herunder revisionsudvalget, der skal godkende eventuel firing af revisionschefen. Dette indikerer, at den pågældende interne revisionsafdeling er organisatorisk uafhængig, hvorfor i alt 5 af de 10 informanter kan betegnes som værende organisatorisk uafhængige.

De resterende 5 informanter, der rapporterer til finansafdelingen eller security director, er ikke organisatorisk uafhængige, da de ikke fungerer uafhængigt af den daglige ledelse. Som udgangspunkt anses de ikke for at opfylde kravet om uafhængighed og dermed ikke som værende en reel intern revisionsfunktion ud fra dette speciales teoretiske synspunkt.

4.2.3 Organisatorisk uafhængighed og objektivitet - Opsummering

For at kunne vurdere, om de 10 ikke-finansielle virksomheder kan vurderes til at være objektive og uafhængige i forhold til andet end organisatorisk uafhængighed, er det nødvendigt at gennemgå typen af arbejdsopgaver, som de ikke-finansielle virksomheder udfører og deres tilgang hertil. Dette undersøges i afsnittet nedenfor.

Under interviewene er der ikke spurgt direkte ind til, om informanterne skelner mellem uafhængighed og objektivitet, og i så fald hvad de forbinder med hhv. uafhængighed og objektivitet. Derfor vil uafhængighed og objektivitet blive blandet sammen i det følgende afsnit, da det ikke er muligt at skelne imellem de to i informanternes svar.

For de finansielle virksomheder gælder revisionsbekendtgørelsen, der sikrer intern revisions organisatoriske uafhængighed samt uafhængighed i adskillelsen af arbejdsopgaver. Derfor vurderes det unødvendigt at vurdere de 6 finansielle virksomheders uafhængighed i forhold til arbejdsopgaver. De finansielle virksomheders arbejdsopgaver set fra informanternes synsvinkel behandles i afsnit 4.4, med henblik på at undersøge sammenhængen mellem typen af opgaver og informanternes opfattelse af værdiskabende intern revision.

4.2.4 Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed

I dette afsnit undersøges informanterne fra de 10 ikke-finansielle virksomheders tilgang til arbejdsopgaver med henblik på at undersøge, hvorvidt de kan betegnes som værende uafhængige ud over organisatorisk uafhængige.

4.2.4.1 Ikke-finansielle virksomheder der er organisatorisk uafhængige

Indledningsvis undersøges det, om de 5 ikke-finansielle virksomheder, der er organisatorisk uafhængige, ligeledes kan betegnes som værende objektive og uafhængige ud over den organisatoriske uafhængighed.

IF4

En informant fortæller, at det er vigtigt for bestyrelsen, at intern revision er objektiv og uafhængig. Derfor blev der for nyligt kigget på intern revisions arbejdsopgaver og ansvarsområder. Informanten fortæller, at de i intern revision er gået væk fra at eje interne kontroller, således at de ikke længere har ansvaret for kontrollerne og laver politikkerne for dem (s. 38, IF4). Dette blev gjort for at sikre, at intern revision ikke udøver selvrevision.

Til spørgsmålet om, hvordan informanten sikrer, at medarbejderne i intern revision er objektive og uafhængige, svarer informanten, at det dels ligger i deres uddannelse som revisor, men også ved, at de i intern revision italesætter sig som værende third line of defence. Dette indikerer, at intern revision har en stærk kognitiv tilgang til revisionen, da det må formodes, at der benyttes revisionsfaglige metoder og -teknikker.

Informanten beretter, at de har en auditplan, der godkendes af bestyrelsen, og informanten mener, at de i intern revision "[...] får ret frie rammer til at gøre de ting, vi synes, er det rigtige" (s. 41, IF4). Ud fra dette virker det til, at afdelingen har mandat til sit arbejde.

Informanten fortæller, at de internt i afdelingen tjekker hinandens arbejde, inden det rapporteres ud i organisationen, fordi de anerkender, at der nogle gange kan opstå for nært et forhold til den reviderede part. Informanten er opmærksom på, at det ikke skal være den samme interne revisor, der både hjælper en afdeling med en opgave og efterfølgende reviderer denne (s. 40, IF4). På denne måde imødegås truslen om selvrevision og familiaritet.

Yderligere fortæller informanten, at når de i intern revision hjælper organisationen med at optimere noget, så "[...] sørger jeg altid for at fortælle dem [det] og sige "Godt, nu bevæger vi os faktisk ud af den her rolle, hvor vi kan provide assurance, fordi vi bliver en del af et projekt"" (s. 41, IF4). Dette viser, at informanten er bevidst om, hvilke opgaver de i intern revision kan påtage sig, og hvilke der compromitterer deres uafhængighed, hvorfor intern revision ikke kan give assurance på alt.

Ovenstående viser, at den pågældende interne revisionsafdeling også kan betegnes som værende objektiv og uafhængig ud over den organisatoriske uafhængighed, fordi afdelingen er bevidst om trusler

mod selvrevision i forhold til, hvilke arbejdsopgaver der er passende for intern revision at udøve, har revisionsmandat til sit arbejde, besidder revisionsfaglighed og –evner samt er opmærksom på familiaritetstruslen.

IF8

Informanten fortæller, at de i intern revision ikke har noget operationelt ansvar, da de ikke er ansvarlige for at drive de områder, de reviderer, hvilket skaber uafhængighed ifølge informanten (s. 121, IF8). Informanten er opmærksom på, hvilke opgaver de må påtage sig i afdelingen i forhold til at undgå selvrevision. I den forbindelse fortæller informanten også, at de somme tider stiller deres arbejdskraft til rådighed for afdelinger, der kortvarigt mangler en medarbejder, men at de er konservative i forhold til, hvad de kan lave og hvor længe. Informanten uddyber, at de ikke træffer ledelses- og driftsmæssige beslutninger (s. 125, IF8). Informanten fortæller yderligere, at de i disse tilfælde sørger for, at den medarbejder, der kortvarigt har arbejdet for afdelingen, ikke også efterfølgende sættes til at revidere det pågældende område, eller at området revideres af ekstern revision, hvis muligt. Dette indikerer, at informanten er bevidst om, at der bør indføres sikkerhedsforanstaltninger i sådanne tilfælde for at undgå selvrevision.

Dog beretter informanten, at det sker, at de i intern revision påtager sig en aktiv rolle i relation til at finde løsninger på revisionsfindings og komme med anbefalinger. Dette betegner informanten som en pragmatisk tilgang til deres arbejde, og at det kan være en fordel for virksomheden, når intern revision går en smule på kompromis med uafhængigheden (s. 122, IF8).

Yderligere fortæller informanten, at de søger for at opretholde objektiviteten og uafhængigheden i afdelingen ved at sørge for, at det ikke er den samme interne revisor, der kigger på de samme ting hvert år (s. 122, IF8). På denne måde imødegås familiaritetstruslen.

Derudover mener informanten, at deres objektivitet og uafhængighed også sikres ved, at de fleste i afdelingen er opdraget inden for feltet i form af revisionsuddannelse og/eller har erfaring inden for intern revision (s. 122, IF8). Dette vidner om stærk kognitiv tilgang til arbejdet.

Informanten fortæller, at de arbejder efter et charter (funktionsbeskrivelse), hvor det fremgår, at intern revision har selvbestemmelse i forhold til, hvad de ønsker at kigge på i organisationen, og at de har adgang til nødvendig information. Dette udgør deres mandat til arbejdet.

Til trods for informantens til tider pragmatiske tilgang til uafhængighed og objektivitet vurderes den pågældende virksomhed til at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig, fordi informanten virker bevidst om, hvornår der er risiko for, at de kompromitterer objektiviteten og uafhængigheden. Ud fra ovenstående antages det, at når intern revision udfører opgaver, der ligger uden for deres råderum, etableres de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger, hvis det er muligt, og ellers afholder de sig fra at revidere området. Derudover har de mandat til arbejdet, faglige forudsætninger og bevidsthed om trusler mod familiaritet og selvrevision.

IF6

Informanten svarer, at objektivitet og uafhængighed sikres ved referencen til bestyrelsen, og at bestyrelsens revisionsudvalg godkender intern revisions auditplan. Dette indikerer, at afdelingen har mandat til sit arbejde.

Derudover fortæller informanten, at mange medarbejdere i afdelingen har baggrund i intern revision (s. 60, IF6). Dette indikerer, at den pågældende afdeling har evner og faglighed til at udføre arbejdet og dermed har en stærk kognitiv tilgang til revisionen.

Ang. arbejdsopgaver fortæller informanten, at de i intern revision gerne må agere *implementeringspartner*, eks. når der skal startes nyt datterselskab op, hvor de deltager i opstarten i forhold til at "[...] få en snak om, hvordan vi skal lave og få korrigeret nogle ting" (s. 64, IF6). Dertil fortæller informanten, at vedkommende mener, at de i intern revision godt kan komme efterfølgende og revidere det pågældende område. Dette betegner informanten som en *two and a half line of defence*-rolle. Det er ikke entydigt, hvorvidt intern revision i sådanne tilfælde kompromitterer objektiviteten og uafhængigheden, da det er uvist om passende sikkerhedsforanstaltninger etableres. Det er dog tydeligt, at informanten er bevidst om, at de her bevæger sig væk fra at være en ren tredje line ud fra Three Lines Model, når informanten kalder det en *two and a half line of defence*-rolle. Dette taler for, at informanten er bevidst om, hvilke arbejdsopgaver der kræver sikkerhedsforanstaltninger for at opretholde uafhængigheden og undgå selvrevision. Under antagelse af, at informanten med *implementeringspartner* mener, at intern revision agerer sparringspartner, der kommer med råd og vejledning, men ikke tager beslutninger, der er forbeholdt ledelsen, kan den pågældende afdeling umiddelbart anses for at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig.

IF9

Til spørgsmålet om, hvordan objektivitet og uafhængighed sikres, svarer informanten, at de har strikse krav i forhold til, at interne revisorer ikke må eje aktier i virksomheden eller have variabel aflønning (s.

150, IF9). Informanten fortæller i forlængelse heraf, at medarbejderne i intern revision årligt skriver under på, at de er uafhængige på en lang række punkter. På denne måde imødegås truslen om intern revisions økonomiske interesse i virksomheden.

Informanten udtrykker bevidsthed om farerne ved selvrevision i forhold til at påtage sig rådgivningsopgaver: "Man skal selvfølgelig passe på, hvis man bagefter skal ud og revidere det samme område, fordi så skal man jo sikre, at ens uafhængighed er intakt" (s. 149, IF9).

Informanten betoner vigtigheden af intern revisions objektivitet og uafhængighed gentagne gange under interviewet og pointerer yderligere, at intern revision skal sikre, at bestyrelsen har tillid til intern revisions uafhængighed. Hertil fortæller informanten "[...] og man kan afrapportere de svære ting, og man kan stå fast, fordi der er altid situationer, hvor daglig ledelse synes, at det er da ikke lige så stort issue, som du synes, revisor" (s. 153, IF9). Dette viser, at informanten er opmærksom på den trussel mod uafhængighed og objektivitet, der ligger i samarbejdet med den reviderede part.

Den interne revisionsafdeling her vurderes til at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig.

IF7

Den sidste informant udviser ligeledes bevidsthed omkring, hvilke opgaver der er passende for intern revision at påtage sig, og samtidig fastholde sin objektivitet og uafhængighed: "[...] hvis man har været med til at designe det [red. kontroller og processer], er det ikke sikkert, man kan udtale sig om designet, men man kan jo godt udtale sig, om det bliver udført efter hensigten" (s. 79, IF7).

Derudover svarer informanten til spørgsmålet om, hvordan uafhængighed håndteres i praksis: "[...] jeg har så meget erfaring, så hvis jeg følte mig presset, ville jeg godt vide, hvad jeg skulle gøre, og hvem jeg skulle kontakte [...]" (s. 79, IF7). Dette viser en stærk kognitiv tilgang til revisionen.

Informanten fortæller, at intern revision har et charter (funktionsbeskrivelse), der sætter rammerne, hvorfor de har selvbestemmelse og mandat til deres arbejde.

Også denne interne revisionsafdeling antages at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig.

På baggrund af ovenstående vurderes de 5 interne revisionsafdelinger, der er organisatorisk uafhængige, til ligeledes at være objektive og uafhængige i deres tilgang til og udførelse af arbejdet. De

har hver især igangsat forskellige tiltag til at sikre intern revisions objektivitet og uafhængighed, herunder bl.a. bevidsthed om adskillelse af arbejdsopgaver i forhold til risiko for selvrevision og familiaritet, mandat til intern revisions arbejde og intern revisions kognitive tilgang til revisionen som medvirkende faktor til at opretholde en objektiv og uafhængig intern revision.

	Organisatorisk uafhængig	Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed
IF4	X	X
IF8	X	X
IF6	X	X
IF9	X	X
IF7	X	X

Tabel 4 – Uafhængighed (egen tilvirkning)

4.2.4.2 Ikke-finansielle virksomheder der *ikke* er organisatorisk uafhængige

I det følgende undersøges de resterende 5 ikke-finansielle virksomheder, der ikke er organisatorisk uafhængige, i forhold til om de kan betegnes som værende objektive og uafhængige ud over den organisatoriske uafhængighed.

IF1

En informant fortæller, at de har en tommelfingerregel i afdelingen om, at alle er tidligere revisorer (s. 7, IF1). Det må derfor formodes, at afdelingen benytter revisionsfaglige metoder og –teknikker, hvilket taler for, at de interne revisorer har den nødvendige kognitive tilgang til revisionen i forhold til at sikre objektivitet og uafhængighed.

Informanten er bevidst om, at den interne revisionsafdeling er en del af organisationen, og derfor ikke er organisatorisk uafhængig. Dog mener informanten, at de er uafhængige på andre måder. Her fremhæver informanten, at de i intern revision, modsat eks. kontrollere, ikke har adgang til at lave omposteringer og rette tal (s. 15, IF1). Til spørgsmålet om vedkommende mener, at den interne revisionsafdeling er objektiv, nu hvor de ikke er organisatorisk uafhængige, svarer informanten ja, og uddyber, at de har mekanismer til at sikre dette (s. 14, IF1). Som mekanismer nævner informanten, at deres reference til lederen i finansafdelingen er en kort arbejdsgang væk, de har en kort linje til den øverste ledelse, at informanten som revisionschef deltager på alle revisionsudvalgsmøder og løbende har møder med formanden for revisionsudvalget. Informanten mener dermed, at der er mulighed for at informere bestyrelsen om relevante findings mv.

Informanten fortæller, at de har et charter (funktionsbeskrivelse). Under antagelse af, at charteret fungerer, som en reel funktionsbeskrivelse, taler det for intern revisions uafhængighed i form af selvbestemmelse og mandat til arbejdet.

Ang. arbejdsopgaver er intern revision skærmet af for den operationelle del af virksomheden: "Så de ting, vi kigger efter, er ikke noget, vi selv er involveret i" (s. 14, IF1). Dette viser, at de er opmærksomme på adskillelsen af arbejdsopgaver i forhold til at imødegå risikoen for selvrevision. Derudover fortæller informanten, at de bruger Three Lines of Defence modellen, hvor informanten omtaler intern revision som "det tredje element i defence" (s. 14, IF1). Dette viser, at informanten mener, at intern revision er uafhængig af forretningen, og det viser en bevidsthed om intern revisions rolle og tilgang til arbejdsopgaver i forhold til at sikre uafhængighed. Dog er der, når intern revision refererer til direktionen en risiko for, at de kan lægge socialt pres på intern revision og påvirke deres arbejde og dermed uafhængigheden og objektiviteten.

Det er ikke entydigt, om den pågældende interne revisionsafdeling kan opfattes som værende objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig. Det afhænger i høj grad af afdelingens status i organisationen i forhold til, om forretningen opfatter intern revision som uafhængig og objektiv og derfor kan rapportere frit uden ledelsens indblanding og censur. Informanten mener selv, at de i intern revision er uafhængige og objektive i deres ageren, selvom de ikke refererer til bestyrelsen, hvilket taler for, at ledelsen lader intern revision være uafhængig i udførelsen af sit arbejde. Ovenstående viser, at informanten er opmærksom på, hvilke roller de i intern revision kan påtage sig uden at kompromittere objektiviteten og uafhængigheden, hvilket vægtes højt i vurderingen af spørgsmålet om uafhængighed. Derudover ansættes medarbejdere, der via uddannelse eller praktisk erfaring kender til vigtigheden af at levere objektivt og uafhængigt arbejde. Det antages, at den pågældende interne revision kan betegnes som værende uafhængig i udførelsen af sit arbejde til trods for, at de ikke er organisatorisk uafhængige. Denne afdeling vil dermed indgå i den videre analyse af, hvordan afdelingen er med til at skabe værdi.

IF2

Informanten kommer ikke ind på uafhængighed og objektivitet under interviewet, hvorfor det er vanskeligt at vurdere, hvorvidt den interne revisionsafdeling kan anses for værende uafhængig og objektiv i sin tilgang til arbejdet.

Informanten fortæller, at deres måde at arbejde på i intern revision består i at tage udgangspunkt i processer i virksomheden og i selve måden, der arbejdes på i virksomheden (s. 18, IF2). Yderligere fortæller informanten, at deres arbejde består i at give assurance inden for procesbaserede områder.

Under hele interviewet lægger informanten vægt på, at intern revisions arbejde tager udgangspunkt i processer i virksomheden, hvilket taler for, at den pågældende afdeling hverken har ansvar for opgaver, der hører til i driften, eller træffer forretningsmæssige beslutninger.

Umiddelbart er der ingen indikation på, at de laver opgaver, der er forbeholdt første eller anden linje, jf. Three Lines Model.

Afdelingen har medarbejdere med forskellige baggrunde og kompetencer ansat, og informanten vægter ikke en revisionsfaglig baggrund. Dette taler imod uafhængighed i forhold til intern revisions kognitive tilgang til revisionen.

Ang. afdelingens selvbestemmelse fortæller informanten, at de leverer input til revisionsudvalget. Til spørgsmålet om det er revisionsudvalget, der stiller krav til hvilke opgaver, de i intern revisions skal levere, og om intern revision så udfører de opgaver, svarer informanten: "Ja, det vil det typisk være. Jeg har ikke været så meget inde over det" (s. 23, IF2). Citatet viser, at informanten, der er leder af afdelingen, ikke er involveret i, hvilke opgaver afdelingen skal varetage. Dette indikerer, at afdelingen har lav grad af selvbestemmelse og uvished om intern revisions mandat som tredje linje-funktion.

Med udgangspunkt i ovenstående vurderes den pågældende afdeling til være en *light* udgave af en intern revisionsafdeling i forhold til IIA's syn på intern revision. Det er uvist, hvor bevidst afdelingen er om vigtigheden af at levere objektiv og uafhængig viden, der kan lede til reel værdi for virksomheden. Yderligere er det uvist, i hvilket omfang risikoen for selvrevision, familiaritetstruslen samt potentielt socialt pres fra ledelsen har indflydelse på afdelingen. Der er ikke nok viden til at vurdere, om afdelingen kan rapportere frit uden ledelsens indblanding eller censur. Der er derfor for stor usikkerhed til at kunne vurdere afdelingen til at være objektiv og uafhængig. Interviewdata herfor benyttes derfor ikke i den videre analyse.

IF3

Informanten er bevidst om, at afdelingen ikke er organisatorisk uafhængig, men vedkommende stræber efter at prøve at holde sig så objektiv som muligt (s. 31, IF3). Informanten fortæller, at de er opmærksomme på at forsøge ikke at lade sig påvirke, hvis de reviderer finansområdet, som deres chef er en del af.

Derudover har de indført en audit sponsor, der er en topleder, som tilknyttes revisionen. Dette er gjort for at kunne "[...] sparke døren nemmere ind, men også, hvis nu, der er nogle, der kommer og siger "det tror vi ikke på, eller det passer ikke", så kan vi gå til ham [red. audit sponsor] og sige, [...] vi synes, det er sådan" (s. 32, IF3). Informanten forklarer, at det er en måde, hvorpå de i intern revision kan beholde deres objektivitet og uafhængighed.

Ang. arbejdsopgaver er informanten bevidst om, at de i intern revision skal være opmærksomme på, hvilke opgaver de påtager sig. Informanten fortæller, at de ikke kommer med løsninger, når de laver revisioner, hvilket vidner om, at de ikke træffer forretningsmæssige beslutninger. Generelt er informanten bevidst omkring risikoen for selvrevision, og vedkommende mener, at de er uafhængige, selvom de ikke refererer til bestyrelsen: "Jeg mener stadig, vi er uafhængige, fordi vi går ikke ind og siger, du skal gøre a, b og c" (s. 33, IF3).

Informanten er opmærksom på at sikre objektivitet og uafhængighed samt undgå selvrevision, og informanten opfatter afdelingen som objektiv og uafhængig. Derudover fortæller informanten, at ledelsen ønsker at få objektiv og uafhængig rådgivning af dem, og at ledelsen lader intern revision udvikle sin rolle fra kun at yde assurance til også at rådgive. Dette kan indikere, at ledelsen lader intern revision være objektive og uafhængige i praksis.

Ud fra ovenstående vurderes den pågældende afdeling til at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængighed, og interviewdata benyttes i den videre analyse.

IF5

En anden informant er ligeledes opmærksom på de udfordringer, der kan være i forhold til objektivitet og uafhængighed, når intern revision refererer til CFO. Informanten fortæller, at de i intern revision laver en del finansiell revision, og at de ikke er en del af driften: "Hele vores finans-flow [...] skal kunne køre uden, at vi er involveret. Så det betyder, at vi ligesom ikke sidder og drifter [...] og derved forsøger at være så uafhængig, som man nu kan" (s. 50, IF5). Dette vidner om, at de er opmærksomme på, hvilken type arbejdsopgaver, der er passende at lave for intern revision.

Informanten fortæller, at deres reference til CFO er en præmis, der er accepteret af virksomheden. Til spørgsmålet om, hvordan de sikrer at holde sig objektive og uafhængige, svarer informanten, at de har et dokument omhandlende intern revisions uafhængighed. Yderligere pointerer informanten, at det også handler om forretningens respekt for intern revision som funktion: "[...] det gør jo også, at når vi

skal kontrollere nogen, at de så også accepterer, at vi kigger dem over skuldrene og accepterer den del" (s. 51, IF5). Dette indikerer, at intern revision har selvbestemmelse og mandat til sit arbejde.

Derudover spørges informanten ind til, om de er opmærksomme på udfordringer ang. personlige interesser og selvrevision i arbejdet, hvortil informanten svarer ja, og uddyber, at de hverken er KPI- eller bonus-styret i intern revision, hvormed det undgås, at medarbejdere i intern revision har incitament til at påvirke regnskabet.

Om den pågældende interne revisionsafdeling kan opfattes som objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig, afhænger af om resten af organisationen opfatter intern revision som objektiv og uafhængig, og lader intern revision rapportere frit uden ledelsens indblanding. Dette virker til at være tilfældet her, da informanten er bevidst om dette og fortæller, at deres uafhængighed handler om respekt for hinandens funktioner. Derudover er den pågældende afdeling bevidst omkring vigtigheden i at adskille arbejdsopgaver for at undgå selvrevision, og deres aflønningspraksis tager højde for risikoen for økonomiske interesser i virksomheden.

Yderligere er det beskrevet i teoriafsnittet, at organisatorisk uafhængighed især er vigtig, når intern revision udfører operationel revision i form af forskelligartede opgaver frem for finansiel revision, fordi det udfordrer intern revisions uafhængighed mere. Den pågældende interne revisionsafdeling udfører meget finansiel revision, hvorfor det taler for, at manglen på organisatorisk uafhængighed i dette tilfælde er mindre væsentlig.

Med afsæt i ovenstående vurderes det, at den pågældende interne revisionsafdeling kan anses for objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig, og interviewdata bruges i den videre analyse.

IF10

Den sidste informant er i høj grad bevidst om vigtigheden af objektivitet og uafhængighed, og fortæller, at vedkommende har en stiptet linje til formanden for revisionsudvalget for at sikre uafhængighed: "[...] hvis der skulle være noget, hvor jeg er utilfreds eller ikke bliver behandlet ordentligt, eller forretningen ikke lytter til mig, så har jeg altid en kanal der" (s. 168, IF10). Derudover afholder informanten kvartalsvise møder med revisionsudvalgsformanden, og revisionsudvalget godkender revisionsplanerne. Dette vidner om selvbestemmelse og uafhængighed i forhold til direktionen.

Informanten fortæller, at afdelingen har eksisteret i mange år og derfor er ret veletableret: "På trods af at vi refererer ind i Finans, [...]så er vi i praksis fuldstændig uafhængige. [...] Der er altid en klar skillelinje, og sådan ser forretningen også os" (s. 171, IF10). Forretningen opfatter intern revision som uafhængige, hvilket indikerer, at afdelingen har status som en uafhængig og objektiv enhed med et klart revisionsmandat.

Informanten udviser bevidsthed om adskillelsen af arbejdsopgaver for at sikre uafhængighed og undgå selvrevision. Derudover fortæller informanten, at afdelingen er dynamisk, da medarbejderne typisk er 3 år i intern revision, hvorefter de rykker videre til andre afdelinger i forretningen. Dette er med til at mindske familiaritetstruslen.

Den pågældende virksomhed betegnes ud fra ovenstående til at være objektiv og uafhængig ud over organisatorisk uafhængig, hvorfor interviewdata ligeledes bruges i den videre analyse.

Det er vigtigt at pointere, at vurderingen af hvorvidt interne revisionsafdelinger, der ikke er organisatorisk uafhængige, kan anses for at være uafhængige i tilgangen til og udførelsen af arbejdet, ikke er entydig. Det er ikke sort/hvidt, og der kan argumenteres både for og imod. Kun i den finansielle branche er det helt entydigt, da lovgivningen pålægger de finansielle virksomheder at være uafhængige organisatorisk og arbejdsmæssigt.

Dette speciale vælger på baggrund af ovenstående analyse at vurdere, at 4 af de 5 interne revisionsafdelinger, der ikke er organisatorisk uafhængige, er objektive og uafhængige i deres tilgang til og udførelse af arbejdet. Dette skyldes, at de 4 interne revisionsafdelinger ud fra informanternes udtalelser udviser opmærksomhed og bevidsthed omkring, hvordan den interne revisionsafdeling skal sikre objektivitet og uafhængighed i arbejdet, når de ikke er organisatorisk uafhængige. Derudover har de igangsat forskellige tiltag, der skal sikre objektiviteten og uafhængigheden. For den ene virksomhed, der ikke tages med i den videre analyse, er der ikke nok information til at kunne vurdere dennes objektivitet og uafhængighed.

	Organisatorisk uafhængig	Uafhængighed ud over organisatorisk uafhængighed
IF1		X
IF2		
IF3		X
IF5		X
IF10		X

Tabel 5 – Uafhængighed (egen tilvirkning)

4.3 Delkonklusion

4.3.1 Underspørgsmål 1 - Hvilke selskaber er underlagt intern revision ved lovkrav, og hvilke arbejdsopgaver medfører dette for intern revision?

Finansielle virksomheder i Danmark med 125 eller flere fuldtidsansatte over de seneste to regnskabsår er underlagt lovkrav om indførelse af en intern revisionsafdeling, jf. revisionsbkg. § 17, stk. 3. Revisionsbekendtgørelsen er gældende for finansielle virksomheder og –koncerner, som defineres ud fra Lov om Finansiell Virksomhed, jf. revisionsbkg. § 1.

Der er ingen lovmæssige krav for ikke-finansielle virksomheder at overholde i forhold til intern revision.

Af revisionsbekendtgørelsen fremgår det, at intern revision skal være uafhængig, hvorfor der er indført krav til arbejdsopgaver. Overordnet set skal intern revision revidere alle væsentlige og risikofyldte områder i virksomheden, jf. revisionsbkg. § 21, stk. 1. Disse områder udgør virksomhedens risikostyring, compliance, forretningsgange og interne kontroller, jf. revisionsbkg. § 27. Derudover skal virksomhedens historiske, finansielle oplysninger revideres, hvis intern revision påtegner virksomhedens årsrapport, jf. revisionsbkg. § 24, stk. 2.

Det uddybes i bilag 4 til revisionsbekendtgørelsen, at intern revisions arbejdsopgaver skal være i overensstemmelse med uafhængigheden, hvorfor intern revision ikke må påtage sig opgaver, der kan resultere i selvrevision. Intern revision kun må deltage i revisionsarbejde, jf. § 21, stk. 3.

Revisionsbekendtgørelsen bilag 4 uddyber, at intern revision eks. ikke må hverken træffe eller have ansvar for forretningsmæssige beslutninger, udføre kontrolopgaver, udarbejde eller opstille finansielle informationer, stå for implementering af driftsrelaterede ting eller deltage i virksomhedens fastsættelse af strategi. Dette skyldes, at opgaverne ikke betegnes som revisionsarbejde og kan medføre risiko for selvrevision.

I stedet påpeges det, at intern revisions arbejdsopgaver kan bestå i revision af væsentlige og risikofyldte områder, herunder vurdering af, om virksomheden har identificeret og rapporteret alle væsentlige risici til bestyrelsen, vurdering af om virksomhedens kontrolsystem er tilrettelagt og fungerer hensigtsmæssigt, vurdere virksomhedens overholdelse af love og regler, udfordre ledelsens syn på risikostyring samt vurdere etablerede forretningsgange og test af kontroller. Hertil er det essentielt, at intern revision er opmærksom på ikke alene at basere sig på arbejde udført af anden linje-funktioner, da de ikke er uafhængige af driftsorganisationen.

4.3.2 Underspørgsmål 2 - Hvad forstås der ved intern revision?

Teoretisk forståelse af intern revision

Specialets teoretiske forståelse af intern revision er med afsæt i IIA's definition på intern revision.

Intern revision anses overordnet set for at være en værdiskabende enhed for organisationen. Intern revision hjælper organisationen med at opnå sine mål og strategi. Dette gøres ved, at intern revision hjælper med at evaluere og forbedre effektiviteten af organisationens risikostyring, interne kontrolsystem samt governanceprocesser via indsigt i organisationen. Intern revision kan både udføre assurance- og rådgivningsopgaver, og intern revisions arbejde udføres på en systematisk og disciplineret måde.

Et centralt element heri er, at intern revision skal være uafhængighed og objektiv. Dette kommer dels til udtryk ved den organisatoriske placering, hvor intern revision skal fungere uafhængig af den daglige ledelse, således at intern revision refererer til bestyrelsen. Dette opnås eks., når organisationens governancestruktur opbygges ud fra Three Lines Model, hvor intern revision udgør den tredje linje. Derudover skal objektivitet og uafhængighed også ses i forhold til intern revisions tilgang til og udførelse af arbejdet. Intern revision må ikke have ansvar for opgaver, der hører til i driften, og intern revision bør ikke træffe forretningsmæssige beslutninger eller udarbejde strategi og mål for organisationen.

For at intern revision kan anses for at være objektiv og uafhængig i praksis, skal intern revision kunne rapportere frit uden ledelsens indblanding, have mandat til sit arbejde, benytte revisionsfaglige metoder og –teknikker samt udføre opgaver, der ikke kompromitterer objektiviteten og uafhængigheden.

Ekstern revision har fokus på at finde frem til væsentlige fejl og mangler i regnskabet, hvorimod intern revisions fokus er på at hjælpe virksomheden med at opnå sine mål. Intern revision kan ofte udføre finansiell revision, men der hvor intern revision særligt adskiller sig fra ekstern revision er ved sit fokus på operationel revision, der især medvirker til intern revisions værdiskabelse. Navnlig er organisationens risikostyring, tilhørende kontroller og governanceprocesser essentielle for intern revision at revidere, da dette har betydning for opnåelsen af organisationens mål.

Intern revision ser organisationen som helhed, og opnår forståelse for hvordan de forskellige processer og kontroller hænger sammen. Dette er medvirkende til, at intern revision typisk har en stor indsigt i organisationen, da fokus udelukkende er på den pågældende organisation. Dermed kan intern revision udføre meningsfulde revisioner med henblik på at hjælpe organisationen med at nå sine mål og skabe værdi.

Ang. organisationens governancestruktur udgør intern revision den tredje forsvarslinje, der overvåger første og anden linje. Intern revision har til opgave at vurdere, om der er implementeret hensigtsmæssige procedurer, kontroller og systemer, således at relevant lovgivning overholdes, og at organisationens risikostyring er effektiv. Intern revision adskiller sig især fra anden linje ved sin organisatoriske uafhængighed samt rådgivende og vurderende rolle i forhold til forbedring af organisationens processer.

Informanternes forståelse af intern revision

De 6 informanter fra finansielle virksomheder forstår i høj grad intern revision ud fra revisionsbekendtgørelsen, IIA og Three Lines Model. Især uafhængighed, risikostyring, kontroller, indsigt og assurance-opgaver kendetegner disse informanternes opfattelse af intern revision. Informanternes svar stemmer overens med specialets forståelse af intern revision.

For de ikke-finansielle informanter er der mindre konsensus i forhold til opfattelsen af, hvad intern revision er. Dette kommer primært til udtryk ved, at 5 ud af de 10 interne revisionsafdelinger rapporterer til den daglige ledelse frem for bestyrelsen. Dog viser ovenstående analyse, at 4 af de 5 afdelinger vurderes til at være objektive og uafhængige i tilgangen til og udførelsen af deres arbejde. I alt 9 af de 10 afdelinger anses for uafhængige og objektive i praksis.

Derudover nævnes assurance, rådgivning, risikostyring, indsigt samt effektivisering og/eller forbedring af kontroller og processer bl.a. af flere informanter.

Med undtagelse af én enkelt ikke-finansiel informant anses de resterende 9 ikke-finansielle informanternes opfattelse af, hvad intern revision er, overordnet set til at harmonere med specialets teoretiske udgangspunkt.

4.3.3 Underspørgsmål 3 – Hvordan forstår teorien værdiskabende intern revision?

Intern revision er til for at skabe værdi for den pågældende virksomhed. I IIA's definition på intern revision indgår værdiskabelse, og det uddybes i Value Proposition Model.

Overordnet set skaber intern revision værdi ved at hjælpe virksomheden med at nå sine mål og strategi. For at dette kan lykkes, kræver det, at intern revision er objektiv og uafhængig, således at intern revisions troværdighed er i intakt og ledelsen har tillid til intern revisions arbejde. Dette kræver, at intern revision er uafhængig fra resten af organisationen, at arbejdsopgaverne adskilles, og passende sikkerhedsforanstaltninger indføres, hvis nødvendigt, så objektivitet og uafhængighed opretholdes.

Derudover skal intern revision være i stand til at evaluere og forbedre effektiviteten af virksomhedens risikostyring, kontroller og governanceprocesser. Her skabes værdi, når intern revision via assurance-opgaver vurderer, hvorvidt governanceprocesser, risikostyring og kontrolmiljø fungerer hensigtsmæssigt og på baggrund heraf kan rådgive om, hvordan det kan forbedres.

Dette skal ses i sammenhæng med den indsigt, som intern revision har i virksomheden. Intern revision bør have et stort og dybdegående kendskab til virksomheden og dens processer, hvilket opnås via revisionerne, hvor intern revision interviewer medarbejdere, analyserer data og processer mv. Denne indsigt gør, at intern revision kan vurdere og rådgive om, hvordan effektiviteten af governanceprocesser, risikostyring og kontroller kan forbedres og i sidste ende medvirke til, at virksomheden når sine mål.

Specialets litteraturgennemgang fremhæver, at effektivitet, risikostyring og værdiskabelse hænger uløseligt sammen. Den værdi, som intern revision bidrager med til virksomheden, skabes via evaluering og forbedring af virksomhedens effektivitet i relation til risikostyring, kontroller og governanceprocesser samt via intern revisions indsigt i virksomheden.

Afgørende for intern revisions effektivitet er forholdet til og samarbejdet med den øverste ledelse og direktionen, da støtte fra disse stakeholders og godt samarbejde muliggør, at intern revision kan evaluere og forbedre effektiviteten af governanceprocesserne, risikostyringen og kontrolmiljøet i virksomheden.

Intern revisions organisatoriske uafhængighed spiller ligeledes ind her i forhold til at undgå interessekonflikt mellem intern revision, den øverste ledelse og direktionen.

Derudover anses intern revisions arbejde for at være effektivt, når det er risikobaseret i forhold til virksomhedens væsentligste risici.

Når intern revision hjælper virksomheden med at vurdere og forbedre risikostyringen, er den værdiskabende, da en effektiv risikostyring gør, at virksomheden bedre kan opnå sine mål. Det påpeges, at områder, som intern revision har revideret, oplever større fald i risici og stigning i performance sammenlignet med områder, som intern revision ikke har revideret. For at intern revision kan bidrage til effektiv risikostyring, er det essentielt, at de får de nødvendige ressourcer, støtte og personale tildelt. Yderligere har den interne revisionsafdelings fordeling mellem finansiel og operationel revision samt erfaringerne med operationel revision betydning for intern revisions evaluering og forbedring af risikostyringen. Stort fokus på og erfaring med operationel revision medvirker til, at intern revision er mere effektiv i sin tilgang til risikostyring.

Derudover pointeres det i litteraturgennemgangen, at intern revisions værdiskabelse påvirkes af forskellige elementer og variable afhængig af konteksten. Her kan nævnes objektivitet og uafhængighed, sikre compliance med relevante reguleringer, bidrage til risikostyring og kontrolmiljøet samt indsigt i virksomheden, hvilket er elementer, der ligeledes fremgår af Value Proposition Model. Derudover fremhæves intern revisions kompetencer og ressourcer, som ligeledes fremgår af IIA's Code of Ethics, intern revisions forhold til og kommunikation med den øverste ledelse og direktionen, intern revisions kommunikation af sin værdi til organisationen samt intern revisions modenheden som havende betydning for værdiskabelsen.

4.4 Intern revisions arbejdsopgaver

Tabel 6 og 7 viser informanternes svar i forhold til arbejdsopgaver opdelt for hhv. finansielle og ikke-finansielle virksomheder. Dette er ud fra, hvad informanterne fortæller, de udfører af arbejdsopgaver. Derfor er det ikke nødvendigvis sikkert, at de har fortalt alt. De kan bevidst eller ubevidst have undladt arbejdsområder, der derfor ikke fremtræder af tabellerne.

Tabellerne giver et overblik over, i hvilket omfang virksomhederne udfører de samme type opgaver.

	Påtegner årsrapport	Finansiell revision	Operational revision	Assurance vs. rådgivning	Risiko Risiko-baseret tilgang	Interne kontroller	Governance/ Ledelsesstruktur (Three Lines Model)	Compliance	Besvigelser	IT, teknologi, dataanalyse	Tilrette revisionen til virksomhedens strategi	Omdømmet risiko	Kommunikation ift. resten af forretningen
F1		X	X	Begge	X	X	X	X		X	X		X
F2			X	Assurance	X	X	X	X		X	X		
F3		X	X	Begge	X	X	X	X			X		X
F4			X	Assurance	X	X	X	X			X	X	X
F5			X	Begge	X	X	X	X				X	X
F6	X	X	X	Assurance	X	X	X	X		X			X

Tabel 6 – Arbejdsopgaver, finansielle virksomheder (egen tilvirkning)

	Operational revision	Finansiell revision	Assurance vs. rådgivning	Risiko ERM Risiko-baseret tilgang	Interne kontroller	Governance/ Ledelsesstruktur Processer (Three Lines Model)	Compliance	Besvigelser	IT, teknologi, dataanalyse	Tilrette revisionen til virksomhedens strategi	Kommunikation og dialog ift. resten af forretningen	Uddanne resten af virksomheden i hvad intern revision er og kan
IF1	X	X	Begge	X	X	X	X	X				
IF3	X		Begge	X	X	X	X			X		X
IF4	X		Begge	X	X	X	X			X	X	X
IF5	X (mindre del)	X (hovedfokus)	Begge	X	X	X	X	X				
IF6	X		Begge	X	X	X	X					X
IF7	X	X	Begge	X	X	X	X	X	X		X	X
IF8	X		Begge	X	X	X	X	X		X		
IF9	X	X	Begge	X	X	X	X	X				
IF10	X	X	Begge	X	X	X	X	X	X		X	

Tabel 7 – Arbejdsopgaver, ikke-finansielle virksomheder (egen tilvirkning)

4.4.1 Risikostyring, interne kontroller og governanceprocesser

For de 6 finansielle virksomheder fremgår det, at arbejdsopgaverne for intern revision i høj grad afspejler kravene i revisionsbekendtgørelsen. Derfor er det ikke overraskende, at informanterne fortæller, at de har en risikobaseret tilgang til revisionen, og at governancestrukturen bygger på Three Lines Model. Informanterne fortæller, at de har stort fokus på risikostyring, compliance, forretningsgange og interne kontroller, hvilket ligeledes er et krav i revisionsbekendtgørelsen § 27.

Til trods for at revisionsbekendtgørelsen ikke er gældende for ikke-finansielle virksomheder, ses det i svarene fra informanterne fra de ikke-finansielle virksomheder, at arbejdsopgaverne for intern revision ligner dem for de finansielle virksomheder.

Risikostyring vurderes til at have stor betydning for intern revisions arbejde. Her henvises til intern revisions arbejde i forhold til at evaluere og forbedre effektiviteten af processerne bag virksomhedens risikostyring, herunder identificeringen, vurderingen, styringen og kontrolleringen med risici.

Intern revisions arbejdsopgaver ifm. at evaluere og forbedre virksomhedens governanceprocesser er centralt. Informanterne fortæller, at de anser intern revision for at have til opgave at vurdere, om processer og strukturer, som ledelsen har implementeret, fungerer tilfredsstillende.

Forankring af roller og ansvar i organisationen, herunder første og anden linje i Three Lines Model, er en central del i arbejdet for intern revision, fortæller flere informanter.

Det interne kontrolmiljø i virksomheden har relevans i forhold til intern revisions arbejde, og det hænger sammen med risikostyringen og governancestrukturen. Intern revisions arbejde består i at evaluere og forbedre effektiviteten af de kontroller og bagvedliggende handlinger, som ledelsen har implementeret for at imødegå risici. Intern revision skal kunne give assurance for, at de etablerede interne kontroller fungerer tilfredsstillende i forhold til at imødegå de identificerede risici, så virksomhedens mål og strategi kan nås.

For intern revision vil det altid være relevant at evaluere og forbedre effektiviteten af virksomhedens governance, risikostyring og kontrolmiljø, da det påvirker virksomhedens mulighed for at opnå sine mål. Eks. er besvigelser uanset deres beløbsmæssige størrelse væsentlige, da en besvigelse er et bevis på, at der er sket en fejl eller brist i kontrolsystemet.

4.4.2 Operationel og finansiell revision

14 informanter fortæller, at operationel revision er det primære fokus for afdelingerne. Kun en enkelt informant fra en ikke-finansiell virksomhed beretter, at finansiell revision er det primære fokus for den pågældende interne revisionsafdeling.

De 6 finansielle informanter fortæller, at der er sket et skifte fra, at fokus var på finansiell revision til, at fokus nu er på operationel revision. Dette er ikke overraskende taget revisionsbekendtgørelsen i betragtning. Dog fortæller enkelte informanter, at de fortsat udfører noget finansiell revision, men at hovedfokus er på operationel revision. Dette kan ligeledes ses i forhold til, om intern revision påtegner årsrapporten eller ej. Hvis intern revision påtegner årsrapporten, vil det alt andet lige medføre finansielt revisionsarbejde. Kun én ud af de 6 finansielle virksomheder påtegner fortsat årsrapporten, og den pågældende informant fortæller, at de arbejder på at løsrive sig fra påtegningen (F6).

4.4.3 Assurance- og rådgivningsopgaver

Ang. assurance- og rådgivningsopgaver fremgår det af interviewene, at hovedfokus er assuranceopgaver for alle 15 informanter.

For de ikke-finansielle virksomheder fremgår det, at alle 9 interne revisionsafdelinger udfører rådgivningsopgaver i større eller mindre grad. For de finansielle virksomheder gælder dette for 3 af informanterne.

Dette kan dels forklares med, at revisionsbekendtgørelsen stiller krav til, at intern revision udfører assuranceopgaver, der relaterer sig til de områder, hvor den finansielle virksomhed er særligt eksponeret for risici (væsentlige og risikofyldte områder). Dermed skal intern revision i finansielle virksomhed først og fremmest leve op til dette, og det er ikke sikkert, at ressourcerne til også at foretage rådgivningsopgaver prioriteres af den øverste ledelse.

Derudover kan rådgivningsopgaver medføre usikkerhed i forhold til uafhængighed, hvorfor det kan tænkes at være en mulig forklaring på, hvorfor informanterne fra de finansielle virksomheder i mindre grad omtaler rådgivningsopgaver som noget, intern revision udfører. De finansielle virksomheder skal have en klar governancestruktur opbygget efter Three Lines Model, der sikrer intern revisions uafhængighed, og derfor er det muligt, at intern revision i de finansielle virksomheder er ekstra påpasselige med at yde rådgivning til forretningen.

4.4.4 Kommunikation

Arbejdsopgaver ang. kommunikation og dialog med resten af forretningen vægtes generelt højt ifølge informanterne. Det er både i relation til intern revisions findings, men også i forhold til at oplyse forretningen om, hvad intern revision er og kan.

Her pointerer flere informanter, at kommunikationen til forretningen er afgørende for, at intern revision kan påvirke og forbedre virksomheden. Især skiftet fra finansiell til operationel revision kræver gode kommunikative evner for intern revision, da forretningen skal opdage, hvad intern revision laver og kan bruges til. Her går kommunikationsarbejdet ud på at uddanne resten af organisationen heri.

4.4.5 Besvigelser

Derudover er en forskel i svarene mellem de to typer informanter, at besvigelser nævnes eksplicit som en del af arbejdet for 6 af de 9 ikke-finansielle informanter. Ingen af informanterne fra de finansielle virksomheder nævner dette eksplicit.

Hvad forskellen skyldes er ikke entydig. Det kan tænkes, at intern revision i de finansielle virksomheder anser besvigelserisici som én ud af mange risici, og ikke anser det for at være en risici, som intern revision specifikt skal tage sig af. Dette kan skyldes, at governancestrukturen for de finansielle virksomheder bygger på Three Lines Model, hvor besvigelserisici håndteres af første og anden linje, der har kontrollerne og analyserne til at finde besvigelserne. Denne risiko er lagt ud til forretningen at håndtere i

form af kontroller i systemerne. Det kan tænkes, at besvigelsesrisici er så indgroet en del af den finansielle branche, at det er integreret i kontrolmiljøet i virksomheden i første og anden linje, og derfor er det ikke noget, som intern revision i tredje linje tænker så meget over.

Det kan tænkes, at de ikke-finansielle virksomheder ikke har opnået samme modenhed i første og anden linje, som de finansielle virksomheder har. Derfor ligger besvigelseskontrollerne i stedet hos intern revision. På den måde bliver besvigelsesrisici et eksplicit fokusområde for intern revision i forhold til at evaluere og forbedre processerne af styringen af besvigelsesrisici, herunder identificere, vurdere, styre og kontrollere besvigelsesrisici.

Ovenstående overblik over hvad informanterne fortæller de interne revisionsafdelinger laver af arbejdsopgaver, er med til at belyse fokusområderne for intern revision. Dette vil indgå i den videre analyse af, hvor intern revision er med til at skabe værdi for de pågældende virksomheder, da intern revisions værdiskabelse alt andet lige må antages afspejlet i arbejdet.

4.5 Værdiskabende intern revision ifølge informanterne

Den inddragede teori inden for intern revision fremhæver, at intern revision er til for at skabe værdi for organisationen, hvilket ligeledes afspejles af flere informanter under interviewene.

I det følgende afsnit undersøges det, hvor de 15 informanter anser intern revision for at bidrage med værdi til virksomheden. Dette undersøges ligeledes i relation til begrebet trusted advisor. Derudover diskuteres det, hvorvidt værdiskabelse kan måles.

Afsnittet vil tage afsæt i specialets interviewdata, og der skelnes mellem finansielle og ikke-finansielle virksomheder.

4.5.1 Finansielle virksomheder – Værdiskabelse

Flere informanter påpeger, at intern revision i finansielle virksomheder, kan opfattes som "et nødvendigt onde" grundet deres lovmæssige mandat. Den finansielle virksomhed kan, hvis den ikke er tilfreds med intern revisions værdiskabelse, vælge at skære ned på størrelsen af afdelingen eller få eksterne konsulenter til at varetage den interne revisionsfunktion. Derfor er det ligeledes vigtigt for intern revision i finansielle virksomheder at tydeliggøre, at intern revision skaber værdi for den finansielle virksomhed og ikke blot er "et nødvendigt onde".

Informanterne fra de finansielle virksomheder svarer generelt, at intern revisions værdiskabelse ligger i at holde sig relevante for virksomheden og dermed levere noget relevant arbejde. På denne måde skabes værdien. Det kan gøres på forskellige måder, og i dette afsnit undersøges det, hvordan de 6 informanter sørger for at holde sig relevante for virksomheden og dermed bidrage med værdi.

4.5.1.1 Governance

4 af de 6 informanter fremhæver, at evaluering og forbedring af governanceprocesser er et område, hvor de ser, at intern revision skaber værdi og holder sig relevante for virksomheden.

En informant fremhæver, at en klar ansvarsfordeling i forhold til kompetencer er vigtig for værdiskabelsen. Her taler informanten om betydningen af Three Lines Model, hvor det fremhæves, at det skal være "[...] de rigtige, der har ansvaret, og at man forsøger at kigge på det, man reelt har kompetencerne til, for ellers bliver det ikke værdiskabende" (s. 67, F1).

En anden informant understreger, at en intern revision kun kan holde sig relevant, og dermed værdiskabende for virksomheden, hvis intern revision er proaktiv og forudsigende i forhold til at sikre, at intern revision besidder de rette kompetencer til at kunne give assurance på det, der vurderes risikofyldt og væsentligt (s. 98, F2).

Derudover fortæller en informant eks., at vedkommende mener, at intern revision skaber værdi, når de skaber overblik over hele forretningen og dens kontrolmiljø og ud fra et samlet billede af processerne finder frem til mangler og forbedringspotentiale (s. 112, F3).

4.5.1.2 Inddrage eksterne eksperter

2 af informanterne mener, at de i intern revision holder sig relevante og værdiskabende for virksomheden, når intern revision gør brug af eksterne eksperter på opgaver, hvor intern revision ikke har de fornødne kompetencer.

En af informanterne fortæller, at de har en konsulentaftale med eksterne eksperter, og anser det for at have betydning for, at intern revision holder sig relevant for virksomheden: "Den måde, jeg har forsøgt at øge værdiskabelsen på i intern revision, det er, at jeg har indgået en konsulentaftale" (s. 67, F1). Informanten uddyber, at brugen af eksterne eksperter og specialister gør, at de i intern revision kan levere mere bredt i forhold til arbejdsopgaver og dermed udføre opgaver, der vurderes relevante for virksomheden: "For hvis ikke jeg kan revidere robotter, hvis ikke jeg kan revidere machine learning, hvis ikke jeg kan revidere artificial intelligence, hvis ikke jeg kan revidere logaritmer, så er jeg ikke relevant for min virksomhed" (s. 68, F1).

En anden informant fortæller, at de i intern revision co-sourcer opgaver med eksterne parter i fælles projekter for at få eksperthjælp, når den interne revisionsafdelings kompetencer ikke rækker, og på den måde "[...] får vi noget vidensopbygning hos os selv, fordi vi lige pludselig får nogle eksperter ind" (s. 107, F3). Denne eksperthjælp og sparring hjælper i forhold til at opdage risici og udfordre den nuværende proces: "Så får vi også en mere værdiskabende revision overfor kunden" (s. 107, F3).

4.5.1.3 Virksomhedens strategiske retning

Derudover påpeger 3 informanter, at det kræver, at virksomhedens strategi inkorporeres i intern revisions arbejde, hvis de skal kunne levere relevant og værdifuldt arbejde for virksomheden. Intern revision skal være vidende om, hvad virksomheden arbejder med, og hvilken retning den bevæger sig i, da intern revision ligeledes skal drives i den retning: "[...] det er værdiskabende for virksomheden, fordi så får direktionen, bestyrelsen og revisionsudvalget, de får en revisionsudtalelse på noget, der er vigtigt" (s. 68, F1).

En anden informant fortæller, at en stor del af arbejdet som revisionschef består i at orientere sig i virksomhedens strategi på kort og langt sigt, og ud fra det sikre sig, at intern revisions arbejde og rapportering tilpasses strategien (s. 132, F4). Det må derfor formodes, at have betydning for værdiskabelsen.

4.5.1.4 Operationel revision

Et område, som samtlige finansielle informanter mener, er medvirkende til, at intern revision kan levere relevant og værdifuldt arbejde for virksomheden, er i forhold til operationel revision.

En informant fortæller, at intern revision skal revidere væsentlige områder. Her mener informanten, at regnskabsaflæggelsen ikke er et område, der driver virksomheden, og derfor synes vedkommende, at det er vigtigt, at intern revision, "[...] hvis den skal være relevant, hvis den skal være værdiskabende, så bliver den nødt til at begynde at revidere noget andet end det finansielle regnskab" (s. 68, F1).

Yderligere en informant fortæller, at intern revisions værdiskabelse ligger i operationel revision: "[...] ift. at få sikret sig optimal optimering af processer, sikre sig et godt kontrolmiljø, sikre sig en effektiv ledelsesrapportering osv. Så det er helt klart på de operationelle dele, at vi kan skabe værdi" (s. 136, F4). Citatet illustrerer, at for at gøre den operationelle revision værdiskabende, kræves det, at virksomhedens governanceprocesser, herunder interne kontroller og rapporteringer, fungerer tilfredsstillende.

4.5.1.4.1 Indgå tidligt i processen

En anden informant fortæller, at 2020 er det første år, hvor den pågældende afdeling laver fuld operationel revision og ikke længere har opgaver ifm. regnskabet: "Jeg ved fra tidligere, i mit andet job, hvor meget værdi man kan skabe med det her, og der er vi ikke helt endnu" (s. 141, F5). Informanter ser potentiale for værdiskabelse på sigt ved at overgå til fuld operationel revision.

Dette fokus på operationel revision gør, at intern revision kan hjælpe den finansielle virksomhed tidligere i processen samt gøre noget ekstra, hvilket informanten mener er værdiskabende. Informanten svarer, at det er værdiskabende, når de i intern revision sætter sig dybere ind i forståelsen af processerne og dermed kan hjælpe med, at der udføres relevante kontroller og "[...] ikke bare udfører en masse kontroller, men at vi faktisk udfører de rigtige, og resten kan vi tage væk, fordi de faktisk ikke bidrager med noget særligt" (s. 143, F5).

I forlængelse heraf fortæller informanten, at det centrale her er, at intern revision tager sig tid til at dykke ned i processerne og forstå dem, så det reviderede område kan få relevant rådgivning og sparring. Dette er nyt for den pågældende virksomhed, fordi der tidligere primært var fokus på finansiell revision: "Så jeg mener faktisk, at det at vi er gået væk fra at lave revision af regnskabet over til det her, kommer til, når banken rigtig har fået forståelsen af, hvad det er, vi kan, til at skabe megameget værdi" (s. 143, F5).

4.5.1.4.2 Risikostyring

En anden informant fortæller ligeledes, at efter de er skiftet fra fokus på finansiell revision til nu at have fokus på operationel revision, lytter bestyrelsen mere til intern revision og anser intern revision for at være relevant på en anden måde end tidligere. Dette uddybes i forhold til, at intern revision nu kan bruge ressourcerne, hvor det giver mening for den pågældende virksomhed: "[...] vi skal give assurance for at [virksomheden] egentlig fungerer på en fornuftig måde i forhold til risikoprofilen" (s. 100, F2).

En central del af at holde sig relevant består i, at intern revision arbejder med udgangspunkt i den pågældende virksomheds risikoprofil, da den er styrende for, hvad der anses for at være meningsfuld og relevant intern revision for virksomheden: "[...] man [bliver] nødt til at kaste et blik ud over den virksomhed, man skal revidere, forstå forretningsmodellen, og så skære forretningen ind i nogle mindre stykker, for at lave en meningsfuld risikovurdering" (s. 92, F2).

Intern revisions værdiskabelse i forhold til risikostyring beskrives eks. på følgende vis af en informant: "Værdien kommer fra risikoen, og hvis man håndterer den [...] på en fornuftig måde, så får man også positiv bundlinje, med mindre der kommer global pandemi [...]. Det kan vi ikke rigtig revidere os ud af

eller lave strategi, der imødekommer" (s. 98, F2). Med pandemi henviser informanten til covid-19 og pointerer, at intern revisions værdiskabelse ligger i at sikre, at virksomhedens risikostyring fungerer hensigtsmæssigt, men at ekstraordinære begivenheder som covid-19 dog ikke indgår i risikostyringen.

En anden informant fortæller, at vedkommende ikke er bange for, at bestyrelsen skærer i budgettet for den pågældende interne revisionsafdeling. Dette begrundes med, at informanten mener, at bestyrelsen er så risikoavers, at de sørger for at godkende et budget, hvor der er budgetteret nok penge til, at intern revision kan udføre sit arbejde (s. 112, F3). Dette indikerer, at bestyrelsen ser værdien i intern revision i forhold til risikostyring.

4.5.1.5 Assurance og rådgivning

Det er gennemgående for informanterne, at de ser en værdiskabelse i, at intern revision giver assurance (betryggelse) på væsentlige områder for virksomhederne: "Den værdi, vi kan give, det er at kunne give betryggelse på de ting, der holder bestyrelsen vågen om natten" (s. 96, F2). Denne assurance hænger sammen med virksomhedens risikostyring, da det må antages, at bestyrelsen vægter at få assurance på de områder, der vurderes risikofyldte og væsentlige for virksomheden.

I den forbindelse nævner informanten, at en forudsætning for at intern revision er i stand til at levere relevant og værdifuld assurance til bestyrelsen, er at intern revision sørger for at holde sig opdateret og proaktive i forhold til reguleringer og best practice. Ved at være på forkant med reguleringerne muliggør det ligeledes, at intern revision kan sikre, at de rette kompetencer til at løse fremtidige udfordringer er til stede. Dette anses ligeledes for at være værdifuldt.

En anden informant fortæller, at de bidrager med værdi i form af assurance, når de sikrer sig, at systemerne fungerer "[...] så der ikke sker ting, som man ikke ønsker" (s. 163, F6).

Ang. rådgivningsopgaver fremgår det af interviewene, at 3 af informanterne ser en værdi i, at intern revision yder rådgivning til forretningen. En af informanterne taler om, at intern revision skal have en påvirkningskraft, der skabes ved faglighed, indsigt, relevans og rådgivning (s. 69, F1). En anden omtaler værdien ved rådgivning i forhold til, at intern revision indgår tidligt i processen (s. 142, F5). Den sidste af de 3 informanter fortæller, at den pågældende interne revisionsafdeling er gået over til nu i deres rapporteringer at give et mere fuldt billede af det reviderede område i form af fuld assurance og rapportering for at kunne rådgive om, hvor tingene kan gøres bedre inden for det reviderede område. Før var fokus kun på mangler (s. 112, F3). På denne måde skabes merværdi for virksomheden, når forbedringer fremhæves og implementeres.

Omdømme

Et par informanter omtaler virksomhedens omdømme som en central del, hvor intern revision er værdiskabende, når de er med til at sikre omdømmet.

En informant fortæller, at virksomheden tidligere har været i modvind i pressen, og på det område kan intern revision skabe værdi ved at sørge for, at pressen ikke har noget negativt at skrive om virksomheden (s. 133, F4). Dette er på et meget overordnet plan. Det at sørge for, at pressen ikke har noget negativt at skrive om den pågældende virksomhed kræver, at intern revision sikrer, at governanceprocesser, interne kontroller og risikostyring fungerer optimalt. Derfor antages det, at informanten med sit svar i forhold til omdømmerisikoen indirekte henviser til dette. Dermed skal intern revision i sit virke som værdiskabende enhed favne særdeles bredt.

4.5.1.6 Relationer og kommunikation

For at kunne holde sig relevant og være i stand til at levere relevant og værdifuldt arbejde, kræver det ifølge 5 af informanterne ligeledes, at intern revision har jævnlig kontakt med stakeholders. På denne måde følger intern revision med i, hvad der sker i virksomheden og kan tilpasse sine revisioner herefter.

En informant fortæller, at vedkommende deltager på møder med forskellige stakeholders: "[...]så har jeg sådan set adgang, til alle informationer om, hvor virksomheden er på vej hen, og hvad der rører sig" (s. 69, F1). Dette hænger også sammen med at sikre, at virksomhedens strategiske retning afspejles i intern revisions arbejde.

En informant fortæller, at de for nylig er overgået til kun at lave operationel revision, og at værdiskabelsen ved dette afhænger af, at forretningen forstår, hvad dette skifte betyder: "Så der er stadigvæk et uforløst potentiale i fra vores side at få kommunikeret, hvor meget godt vi egentlig kan bidrage med, hvis man giver os lov" (s. 141, F5). Kommunikationen af intern revisions potentiale og værdiskabelse har stor betydning.

Yderligere fortæller en informant, at de i planlægningsfasen af revisioner har dialog med forretningen og direktionen om, hvor de ser, at intern revision kan være værdiskabende. Derudover fortæller informanten, at de i intern revision gør meget ud af at lære forretningen om intern revision og få "[...]pu-shet noget kontrolforståelse, og noget risikoforståelse ind i forretningen, så de faktisk forholder sig til det [red. revisionerne] og forstår" (s. 114, F3). Informanten mener, at intern revision dermed skaber værdi på den lange bane. Informanten tydeliggør flere gange, at kommunikation er essentielt i forhold

til værdiskabelse. Det handler om at formidle til forretning, hvordan intern revision kan hjælpe og derigennem skabe værdi, når forretningen opdrages til at tage imod og aktivt bruge intern revisions findings.

Synliggøre værdiskabelsen

En informant mener, at den største udfordring for intern revision ikke er at skabe værdi, men derimod at synliggøre denne værdiskabelse, fordi: "[...] de stakeholders vi er oppe imod, de fortolker typisk værdi som lignende kr. og ører, så hvis vi kan spare kr. og ører, så skaber vi værdi. Men værdi skabes på mange andre måder end bare ved kr. og ører" (s. 133, F4).

Til spørgsmålet om, hvordan informanten sørger for at synliggøre intern revisions værdi, svarer vedkommende, at det i høj grad handler om at have et godt samarbejde med stakeholders og sikrer sig, at de forstår, at der ligger en værdi i at diskutere intern revisions arbejde. Informanten uddyber: "Derfor er det et spørgsmål om dialog og kommunikation, og det er alfa og omega, når det kommer til værdi" (s. 133, F4).

Informanten fortæller, at synliggørelsen af værdien kan ske på forskellige fronter, herunder ved at skabe besparelser, forbedre processer, forbedre kontroller samt sikre at de rette kompetencer og resourcer er tilstede i virksomheden (s. 133, F4).

4.5.2 Ikke-finansielle virksomheder – Værdiskabelse

For de ikke-finansielle virksomheder skal værdiskabende intern revision ligeledes ses i sammenhæng med, om afdelingen formår at holde sig relevant for virksomheden og levere relevant arbejde.

En af informanterne fortæller, at vedkommende anser værdiskabelse for at være selve fundamentet for intern revision og påpeger løbende under interviewet, at det kræver, at intern revision sørger for at holde sig relevant: "[...] hvis ikke vi er relevante hele tiden, jamen så er der ikke nogen, der rigtig gider at have besøg af os" (s. 59, IF6). Hvad, der kan anses for at have relevans, afhænger af den enkelte virksomhed og dens kontekst. Dette fremhæves eks. af en informant: "Jeg tænker selvfølgelig altid på, hvordan man bliver ved med at være relevant, og det vil jo være meget forskelligt fra virksomhed til virksomhed" (s. 44, IF4).

En anden informant pointerer, at for at holde sig relevant og værdiskabende kræver det, at intern revision forstår sig på virksomhedens udvikling og fremtid (s. 123, IF8).

Grundlæggende set handler det om for intern revision at sikre, at "[...] hver gang vi har et møde, hver gang vi har en audit, så skal modtageren føle, at de kan gøre et bedre job i morgen, end de kunne i går, fordi nu har man haft besøg af internal audit" (s. 62, IF6).

I det følgende afsnit undersøges det, hvad informanterne fra de ikke-finansielle virksomheder anser for at være relevant og værdiskabende intern revision.

4.5.2.1 Governance

6 af de 9 informanter fremhæver forbedring og evaluering af governanceprocesserne som et område, hvor de ser, at intern revision holder sig relevante for virksomheden og skaber værdi.

Eks. udtaler en informant, at vedkommende mener, at de i intern revision skaber mest værdi ved at "[...] hjælpe med hele den her governance måde at tænke tingene på" (s. 42, IF4). Derved hjælper intern revision ledelsen med at få mere modenhed ind i funktionerne, når roller og ansvar forankres og uddybes. Informanten uddyber: "Hvem er det egentlig, der er ansvarlig for hvad, har vi de rigtige politikker på plads, bliver de kommunikeret, bliver folk trænet i det, og er det i god nok kvalitet" (s. 42, IF4).

En anden informant påpeger ligeledes værdien i, at intern revision hjælper med at standardisere processer, så de effektiviseres og samtidig bidrager til et stærkere kontrolmiljø (s. 85, IF7).

En anden informant mener, at intern revision skaber værdi ved at kunne "bygge bro" mellem områder (s. 124, IF8). For virksomheden er der en værdi i, at intern revision strømliner processer og deler gode praksisser på tværs i virksomheden.

Derudover taler en anden informant om, at de i intern revision skaber værdi på kort og langt sigt, hvor informanten især har fokus på værdiskabelsen på lang sigt. På kort sigt er det værdifuldt, at intern revision kan hjælpe med at opdage fejl og påpege ting, der kan rettes. På langt sigt fortæller informanten, at intern revision kan skabe værdi til virksomheden ved at sørge for, at "[...] folk på en eller anden måde undgår at køre i grøften ved, at de hele tiden tænker på risiko og compliance og opfører sig som gode stewarts of the brand. Der tror jeg, at vi spiller en vigtig rolle" (s. 62, IF6). Med dette mener informanten, at intern revisions arbejde med at sikre en hensigtsmæssig governancestruktur i virksomheden skal italesættes overfor forretningen, således at medarbejderne begynder at forstå sammenhængen mellem risiko, processer og kontroller. Det mener informanten er værdiskabende, da det gør det sværere at *køre i grøften*.

4.5.2.2 Operationel revision

Operationel revision anser 7 af informanterne for at være medvirkende til, at intern revision kan levere relevant og værdifuldt arbejde for virksomheden.

En informant fortæller: "Det tror jeg er helt unikt for intern revision, der laver operationel revision, at man kan sige, at vi i princippet ikke laver noget, som ikke er værdiskabende" (s. 59, IF6). Informanten forklarer, at det er direkte forbundet med relevans, for hvis intern revision laver noget irrelevant, så vil forretningen ikke snakke med dem: "Og hvis vi laver noget, der er alt for kedeligt, altså hvis vi er alt for fjerne fra virkeligheden, jamen så er vi også irrelevante" (s. 59, IF6). Med dette mener informanten, at udførelse af operationel revision er værdiskabende, fordi det sikrer, at intern revision holder sig relevante for virksomheden. Dette skal ligeledes ses i relation til intern revisions risikobaserede tilgang til arbejdet.

En anden informant fortæller, at de kun laver operationel revision. Et af de steder, hvor informanten ser, at de i intern revision især skaber værdi for virksomheden pga. fokus på operationel revision er i forhold til overleveringer mellem forskellige områder og afdelinger i virksomheden: "Det er typisk, når man overleverer, så er det, det går i stykker" (s. 34, IF3). Informanten ser en værdiskabelse, når de i intern revision via deres indsigt og forståelse for virksomheden og dens samlede processer kan hjælpe med, at der sker meningsfuld overlevering. Dette skaber indirekte værdi for virksomheden, da fokus er på andet end kun de processer, der har med regnskabet at gøre.

4.5.2.2.1 Indgå tidligt i processen

5 af informanterne fremhæver, at de anser intern revision for at bidrage med værdi til virksomheden, når forretningen inddrager dem tidligt i processen.

Eks. fortæller en informant, at vedkommende ønsker, at forretningen selv tænker på at inddrage intern revision: "Det skal man ikke gøre på basis af noget, der er sket, men på basis af noget, der kommer til at ske" (s. 63, IF6). Informanten arbejder på, at forretningen skal forstå værdien i at inddrage intern revision tidligt i processen. Afdelingen er stadig ny for forretningen, hvorfor det tager tid at opdrage forretningen til det, men informanten ser en værdi i, at intern revision inddrages i opstarten af projekter mv. i takt med, at intern revision modnes.

En anden informant fortæller ligeledes, at de er med til at skabe værdi ved at hjælpe forretningen med at implementere nye processer og lette opstarten af det. I praksis fortæller informanten, at de i intern

revision har udviklet en agility model, der skal sikre en lettere opstart af nye processer (s. 11, IF1). Informanten ser en værdi, når intern revision gør det lettere for virksomheden at opstarte nye ting, uden det bliver for besværligt.

En anden informant kommer med et eks. på et område, der er relevant for den pågældende virksomhed, at intern revision tager del i. Informanten uddyber, at virksomheden ikke er moden i sit it-setup, hvorfor det anses som en relevant og værdifuld opgave, når intern revision deltager i starten af processen med et nyt it-system, og hjælper med at rådgive om, hvilke kontroller det giver mening af implementere i systemet. Informanten fortæller, at de prøver at få folk til at "[...] tænke i de her end-to-end processer, så vi kan ligge kontrollerne de rigtige steder" (s. 44, IF4).

En fordel ved at inddrage intern revision tidligt i processen er, at det sparer både det reviderede område og intern revision for tid og ressourcer. En informant fortæller: "Så i stedet for at komme på bagkant og så sige, at I skulle gøre sådan, sådan og sådan, så prøver vi egentlig at lægge det ind på forhånd" (s. 32, IF3). Informanten anser det for værdiskabende, da en del af de ting, der kunne ende med, at blive revisionsfindings senere hen, kan undgås, når de pointeres på forhånd.

4.5.2.2.2 Risikostyring

At intern revision tager højde for virksomhedens risikoprofil og inkorporerer det i revisionen, fremhæves eksplicit af 5 informanter som værdiskabende.

Eks. udtaler en informant: "[...] det [er] også vigtigt, at man breder sig væk fra det finansielle, som jeg tænker nogle revisionsafdelinger fokuserer meget på, til at tage sådan mere overordnet risiko approach" (s. 44, IF4).

En anden informant fortæller, at "[...] jeg laver kun noget, som er vigtigt for forretningen" (s. 58, IF6), hvortil informanten uddyber, at det hænger sammen med virksomhedens risikoprofil. Hvad der anses for vigtigt og relevant, er områder, der vurderes at være risikofyldte, og "Det er noget værdiskabende" (s. 59, IF6).

Derudover fortæller en informant, at deres fokus på og arbejde med risici i intern revision gør, at de er i stand til at fortælle stakeholders "[...] hvad de ikke vidste, at de burde vide" (s. 15, IF1). Dette indikerer en værdiskabelse, når intern revision på forhånd adresserer væsentlige risici, som ledelsen endnu ikke er vidende om.

Eftersom samtlige informanter fortæller, at deres arbejde i høj grad afhænger af virksomhedens risikobillede, indikerer det, at der ligger en indirekte værdi i dette. Arbejdsopgaver, der tilpasses i relation til virksomhedens væsentlige risici, må alt andet lige antages at være relevante og i sidste ende anses for at skabe værdi for virksomheden. Dette kan ligeledes ses i forhold til teoriafsnittets pointer omkring sammenhængen mellem risikostyring og værdiskabende intern revision.

4.5.2.3 Assurance og rådgivning

Assurance

At intern revision giver assurance på væsentlige områder anses for værdiskabende af informanterne.

Eks. udtaler en informant: "Jeg synes, at en intern revisions primære formål det er at tilbyde denne her uafhængige komfort til bestyrelsen og revisionskomitéen" (s. 148, IF9).

En anden informant fortæller, at intern revision skaber værdi ved deres assuranceopgaver, da det skal sikre "no significant surprises" for bestyrelsen, så de kan sove trygt om natten (s. 125, IF8).

Et lignende synspunkt udtrykkes af en anden informant, der mener, at der ligger værdi i, at intern revision kan give betryggelse til ledelsen på områder, som ledelsen anser for væsentlige og risikofyldte (s. 173, IF10). Som eks. fortæller informanten, at covid-19 har medført nye bekymringer hos ledelsen, og at intern revision har hjulpet ved eks. at undersøge kontrolmiljøet i forhold til, at folk arbejder hjemmefra. Dermed bidrager intern revision ifølge informanten med værdi ved, at deres assurance imødekommer bestyrelsens bekymringer. Yderligere viser det, at intern revision kan omstille sig og hjælpe, hvor det giver mening i forhold til den situation og det risikobillede, virksomheden står over for.

Yderligere en informant omtaler værdien i, at intern revision kan assistere med det, der er relevant for virksomheden. På nuværende tidspunkt er det værdifuldt, at intern revision undersøger, om covid-19 har haft betydning for de interne kontroller, når medarbejderne har været nødsaget til at arbejde hjemme i en lang periode: "Vi vil i hvert fald gerne tage et sanity tjek på væsentlige kontroller, og det kan være de kontroller, som også har et fraud- aspekt" (s. 85, IF7).

Rådgivning

I forhold til udførelse af rådgivningsopgaver anser 7 af informanterne det for at bidrage med relevans og værdi til virksomheden.

For at kunne levere brugbar og relevant rådgivning eller sparring pointeres det af flere informanter, at det kræver den fornødne indsigt i den pågældende virksomhed. Eks. udtaler en informant: "Vi er nok

de eneste i forretningen, som rent faktisk kommer rundt til alle funktioner [...]. Så kan man gå til os og få råd og sparring, og vi kommer selv til dem [red. auditee] med proaktive råd og sparring” (s. 63, IF6). En anden informant fortæller, at når de er ude på revision, sørger de for at udfordre auditee, således at de kan komme med råd og sparring omkring forbedringsforslag: “[...] så det ikke kun er at påpege hullerne i osten, men vi forsøger at vende rundt til “Hvordan kan de så forbedre det? Hvordan kunne de evt. effektivisere det, samtidig med at de forbedrer det?”” (s. 152, IF9). Det anses for værdiskabende, når forbedringer er med til at effektivisere områder af forretningen.

En anden informant mener, at intern revision er værdiskabende med deres rådgivning til forretningen, når de agerer forandringsagenter. Med dette mener informanten, at intern revision hjælper forretningen med at gøre virksomhedens strategi nærværende i de enkelte afdelinger og se på tværs af virksomhedens processer (s. 33, IF3).

Derudover pointeres det af et par informanter, at der ligger en værdi i, at intern revision ikke blot opfattes som *en løftet pegefinger* eller politimand af forretningen, men i stedet opfattes som en løsningsorienteret enhed, der kan hjælpe og rådgive. I den forbindelse uddyber en af informanterne, at der er en værdi i, at intern revision er proaktiv i dialogen med forretningen i forhold til at identificere og diskutere løsninger (s. 175, IF10). Når der skabes en kultur i virksomheden om, at intern revision kan komme med proaktiv og løsningsorienteret rådgivning, skaber det værdi.

4.5.2.4 Forebyggelse

3 af informanterne påpeger eksplicit, at der ligger en værdi i, at intern revision er med til at forebygge negative begivenheders forekomst. Dette kan ses i relation til assurance, da forebyggelsen handler om at imødekomme bestyrelsens bekymringer og håndtere dem i opløbet, hvilket også er med til at sikre virksomhedens omdømme.

En informant fortæller: “Vi skaber også en værdi ved at have en forebyggende effekt. At de ved ude i verden, at der kommer altså besøg af revisionen på et eller andet tidspunkt, så de skal holde sig på den rigtige side af grænsen” (s. 173, IF10).

En anden informant betegner denne værdi som en defensiv værdi, fordi det handler om at undgå frem for at opnå noget. Hertil siger informanten, at det er en udfordring, at intern revision måles på, at der ikke sker noget negativt (s. 125, IF8).

Denne defensive værdiskabelse sammenlignes af en anden informant med et håndboldholds forsvar: “Vi ser os lidt som en forsvarsmekanisme – sådan en forsvarskæde på et håndboldhold. Vi scorer jo

ikke nogen mål selv. Vi laver ikke værdi selv, men vi forhindrer jo nogle andre i at score mål på os" (s. 10, IF1).

4.5.2.4.1 Besvigelser

3 af informanterne fremhæver, at intern revision skaber værdi ved at sikre de rette interne kontroller, så besvigelser undgås, hvilket kan ses i relation til forebyggelse og omdømme. Vurderes det, at risikoen for besvigelser er væsentlig, ligger der en værdi i, at intern revision fokuserer på dette.

En informant mener, at der ligger en værdi i, at virksomheden har intern revision som tredje forsvarslinje i forhold til besvigelser, da risikoen for besvigelser vurderes at være væsentlig grundet virksomhedens kontekst. Informanten fortæller, at de tilhører en branche, der er eksponeret for dårlig etik (s. 126, IF8). Dette skal ses i relation til, at informanten fortalte, at en større besvigelssag for nogle år tilbage var den primære årsag til, at der blev oprettet en intern revisionsafdeling i virksomheden. Derfor er det ikke overraskende, at den interne revision har stort fokus på at forhindre besvigelser i at forekomme, og at informanten fortæller, at der ligger en stor værdi i dette for virksomheden.

En anden informant fortæller, at deres overordnede formål er at give ledelsen en god mavefornemmelse: "[...] give dem en fornemmelse af, at vi har nogle mekanismer, som sikrer, at vi får fanget fejl og bedrageri og snyd, førend det går ud over [virksomheden]" (s. 9, IF1). Informanten uddyber, at værdien bunder i, at intern revision sørger for, at der ikke sker så mange fejl og besvigelser.

4.5.2.5 Relationer og kommunikation

6 af informanterne fortæller, at intern revision bidrager med værdi til virksomheden, når de har fokus på kommunikation og relationer med forretningen. Det er essentielt, at forretningen forstår, hvad intern revision er og kan, så revisionerne giver mening og værdi.

Eks. fortæller en informant: "En vigtig del af det er, at vi kan sende vores budskab ud på en ordentlig måde og også uddanne organisationen og give noget værdi på den måde, i stedet for bare at sende en rapport med en masse fagtermer" (s. 38, IF4).

Yderligere fortæller en anden informant, at ledelsen ser en værdi i, at intern revision kommunikerer ud til forretningen, hvad de kan, og hvordan de kan hjælpe forretningen i form af rådgivning og implementering af strategien på tværs i organisationen (s. 30, IF3).

Til spørgsmålet om, hvor intern revision skaber mest værdi for virksomheden, svarer en informant: "Det gør vi ved at institutionalisere sådan et mindset i forretningen faktisk. [...] så skal vi over tid opdrage forretningen til selv at tænke i risiko, og selv tænke i kontrol og selv tænke i proces" (s. 62, IF6).

Det er essentielt for intern revisions mulighed for at skabe værdi, at forretningen opdrages til at forstå, hvordan intern revision kan hjælpe.

En anden informant fortæller, at intern revisions kommunikation og relation med forretningen er central. Informanten bruger mængden af henvendelser fra forretningen som indikation på, om intern revisions forhold til sine stakeholders er godt nok: "Så hvis der er nogle områder, der ikke har rakt ud igennem en periode, så tager jeg fat i dem i mit team, der har dem som stakeholders, og siger "Nu skal I lige ud og vise lidt ekstra interesse"" (s. 152, IF9). Dette gøres for at vedligeholde intern revisions indsigt og relevans for virksomheden: "[...] jeg synes, vi er relativt meget ude i forretningen og tilbyder vores assistance og vores syn på tingene, og det synes jeg bliver modtaget meget godt" (s. 152, IF9).

4.5.2.6 Interim ressourcer

En enkelt informant mener, at intern revision skaber værdi til virksomheden ved at stille interim ressourcer til rådighed for forretningen i en begrænset periode i spidsbelastningstider. Informanten ser en værdi for virksomheden i, at intern revision også kan fungere som intern ressourcebank og konsulenthus (s. 125, IF8). Informanten er bevidst om risiciene herved i forhold til uafhængighed.

4.5.3 Indsigt

Følgende afsnit behandler intern revisions indsigt i virksomheden som en central del af værdiskabelsen. Afsnittet omfatter alle 15 informanter. Dette skyldes, at samtlige informanter fremhæver vigtigheden i, at intern revision har den fornødne indsigt i virksomheden. Denne indsigt i virksomheden nævnes i forskellige sammenhænge af informanterne, men fælles herfor er, at den er medvirkende til, at intern revision kan udføre relevant og værdifuldt arbejde for virksomheden.

Intern revisions indsigt i virksomheden fremgår af Value Proposition Model som et centralt element i intern revisions værdiskabelse. Her fremhæves, at indsigten gør, at intern revision kan være med til at forbedre effektiviteten i virksomheden ud fra sine anbefalinger. For at anbefalingerne er relevante og værdifulde, kræver det indsigt i virksomheden.

Til forskel fra ekstern revision har intern revision kun én kunde, hvilket muliggør langt større indsigt i virksomheden, end ekstern revision kan opnå. Derudover er det en fordel, da intern revision kan blive bedre på detaljer, der har relevans for virksomheden og eks. kan bruges i risikovurderingen.

En informant fortæller, at de i intern revision kan noget andet end ekstern revision i forhold til indsigt i virksomheden, fordi de er tættere på forretningen. Informanten uddyber: "Vi forstår, hvad det er, der foregår derude, og har adgang til det på en helt anden måde. Så den værdi, vi kan give, det er at kunne

give betryggelse på de ting, der holder bestyrelsen vågen om natten" (s. 96, F2). Informanten mener, at intern revisions indsigt i virksomheden gør, at de kan yde relevant og værdifuld assurance på de ting, der er væsentlige for virksomheden.

Overordnet set kræves det, at intern revision har den fornødne indsigt i virksomheden for, at intern revision kan levere relevant og værdifuldt arbejde. Manglende indsigt risikerer at medføre, at intern revision leverer arbejde, der anses for irrelevant og meningsløst af virksomheden.

Risikovurdering

I afsnittene ovenfor fremgår det, at intern revisions indsigt i virksomheden eks. har betydning for risikovurderingen, da en relevant og meningsfuld risikostyring afhænger af, at intern revision har den nødvendige indsigt i virksomheden og forstår forretningsmodellen.

Ang. risikostyring og indsigt udtaler en informant: "[...] vi skal forstå forretningen, fordi vi kan kun være en god sparringspartner for forretningen, hvis vi forstår, hvad det er for nogle risici, de tumler med" (s. 152, IF9). Informanten fortæller, at de bruger meget tid på at holde sig ajour på, hvad der sker i forretningen, hvordan det udvikler sig samt være på forkant med internationale tendenser, for på den måde at være relevante og værdiskabende.

Kommunikation

Intern revisions kommunikation med resten af forretningen er medvirkende til at give indsigt i virksomheden. Generelt fortæller informanterne, at de prioriterer at holde jævnlige møder med væsentlige stakeholders, herunder bestyrelsen og direktionen. Dette gøres både for at informere om intern revisions arbejde, men også for at høre, hvad der er vigtigt for stakeholderne samt få viden om, hvad der sker i forretningen.

Eks. fortæller en informant, at vedkommende sørger for at holde sig opdateret om forretningen ved at deltage på møder for gruppen af ledere, der er under direktionslaget: "Så via de her møder, [...] så har jeg sådan set adgang til alle informationer om, hvor virksomheden er på vej hen, og hvad der rører sig" (s. 69, F1). På denne måde søger informanten at vedligeholde sin indsigt i virksomheden. Derudover fortæller informanten, at CEO'en i virksomheden opsøger informanten for sparring, hvilket indikerer, at informanten har den fornødne indsigt i virksomheden.

Derudover er kontakten med selve forretningen (udover direktionen og bestyrelsen) en vigtig del i opnåelsen af indsigt. I forhold til at sikre at intern revision holder sig relevant for virksomheden, fortæller en informant eks.: "[...] det kræver jo ret stor forretningsforståelse, og det kræver en ret stor indsats i

at snakke med forretningen, og finde ud af hvor det rør sig" (s. 41, IF4). Den pågældende informant fortæller, at vedkommendes indsats består i at holde jævnlige møder med keystakeholders fra hele organisationen, eks. enterprise risk management.

Silo-tænkning

En informant fremhæver under interviewet, at noget særligt ved intern revision er, at deres uafhængighed og indsigt på tværs af virksomheden gør det muligt for intern revision ikke at være silo-tænkende (s. 53, IF5). Andre afdelinger i virksomheden tænker ofte i siloer, hvilket gør, at de enkelte afdelinger typisk mangler forståelse for, hvad deres output skal bruges til i det videre forløb. De mangler forståelse for helheden og sammenhængen mellem de forskellige afdelinger og processer. Kommunikation er svært i praksis, og der kan opstå misforståelser, når der arbejdes i siloer. Derfor er risikoen ved silo-tænkning, at outputtet ikke altid er relevant for modtageren. Her kan intern revision hjælpe enheden med at se sammenhænge på tværs og sikre, at outputtet tilpasses og gøres relevant for forretningen.

Den pågældende informant mener, at andre dele af virksomheden er silo-tænkende, og at silo-tænkningen forstærkes, hvis afdelingen KPI-måles, da dette ofte medfører, at fokus bliver på sin egen afdelings performance og ikke på organisationen som helhed: "[...] hvis du møder nogen, der er KPI-ydere, så driver de også forretning efter det KPI. Det er ikke nødvendigvis det bedste for hele gruppen" (s. 53, IF5).

Indsigt via arbejdet

En informant fortæller, at intern revision primært får sin indsigt via det arbejde, de laver. Informanten lægger vægt på, at fordi intern revision ikke er bundet af årshjulet i sit arbejde, som mange andre dele af forretningen er, så muliggør det opnåelse af bredere og dybere indsigt. Informanten fortæller, at det særlige ved intern revision er, at de taler med forskellige mennesker i hele virksomheden, kan kigge igennem processer, analysere samt gå dybere ned i detaljer, hvilket giver forretningsforståelse (s. 123, IF8).

Dette synspunkt deles af en anden informant, der fortæller, at de er gode til at gå ud i forretningen for at tale med og interviewe folk samt indsamle data. Informanten fortæller, at de bearbejder data og søger at sætte den i en anden kontekst for at finde frem til det reelle problem, nemlig "[...] hvor er det skoen trykker i virkeligheden?" (s. 33, IF3).

I relation hertil påpeger en anden informant, at indsigten muliggør, at intern revision kan opdage ting

og se sammenhænge og tendenser, der ikke umiddelbart kan ses ved, hvis man ikke har denne tværgående viden og forståelse for forretningen (s. 53, IF5). Det er værdiskabende for virksomheden.

En informant fortæller, at de i intern revision har en bred og tværgående indsigt i forretningen, hvilket de benytter til at forbedre governanceprocesserne i virksomheden. Informanten fortæller, at de dermed kan påpege det overfor de reviderede områder, hvis de ser, at processer overlapper og medfører dobbeltarbejde nogle steder. Derudover fortæller informanten, at deres brede viden om virksomheden gør, at de i intern revision kan hjælpe forretningen med, at de relevante nøglekontroller udføres frem for en masse unødvendige kontroller (s. 143, F5). Informanten anser deres brede og tværgående indsigt i virksomheden som værdiskabende.

En anden måde at bidrage til intern revisions indsigt i virksomheden er ifølge to andre informanter ved også at ansætte folk fra forretningen i intern revision: "Dvs. nogle, der sidder og har siddet i de funktioner, som vi også reviderer og derfor har en indsigt i, hvordan processer og kontroller de er sat op" (s. 130, F4).

Dataanalyse

Derudover påpeger flere informanter intern revisions brug af dataanalyse som en måde at skabe værdi for virksomheden. Dette skal dog i stedet ses i relation til, at dataanalyse er et værktøj og en måde, hvorpå intern revision kan opnå indsigt i virksomheden. Det er uvist ud fra interviewene, hvad informanterne konkret forbinder med dataanalyse. Om dataanalyse kan medvirke til, at intern revisions kendskab til virksomheden og dens processer øges, afhænger af, hvordan det bruges og i hvilken sammenhæng. Det er outputtet af dataanalysen, der er bestemmende for, hvorvidt det bidrager med værdi og ikke selve analysen.

Intern revision har i kraft af sin rolle som uafhængig enhed i forhold til resten af organisationen en unik mulighed for at opnå værdifuld, tværgående og dyb indsigt i virksomhedens processer. Indsigten opnås i kraft af arbejdsopgaverne og kommunikationen med forretningen. Dette anerkendes af samtlige informanter og anses for essentielt i relation til at yde relevant og værdifuldt arbejde for virksomheden.

4.5.4 Trusted advisor

I specialets teoriafsnit indgår trusted advisor begrebet. Her er især lagt vægt på tillid, integritet, faglighed, kommunikative evner, relationer, rådgivning og uafhængighed. Det tager tid for den interne revisor at opbygge status som trusted advisor, og det er en kontinuerlig proces.

Informanterne blev under interviewene spurgt ind til begrebet trusted advisor, og hvad de forbinder med det. I dette afsnit undersøges, hvorvidt de 15 informanter kan associeres med trusted advisor begrebet og den dertilhørende værdiskabelse.

4.5.4.1 Finansielle virksomheder

I det følgende undersøges, hvorvidt de 6 finansielle informanter kan associeres med rollen som trusted advisor.

3 af de finansielle virksomheders informanter forbinder trusted advisor begrebet med noget værdiskabende i kraft af, at den interne revisor leverer relevant arbejde. Yderligere kobler informanterne det til rådgivningsopgaver og indsigt.

F1

Informanten fortæller, at trusted advisor er en intern revisor, der har en god position i virksomheden og dermed har noget påvirkningskraft. Informanten uddyber, at trusted advisor er en, som forretningen kan stole på og har noget relevant at sige ud fra sin faglighed og indsigt i virksomheden. Hertil svarer informanten, at især kendskab til risici er centralt (s. 75, F1). Informanten forbinder i høj grad trusted advisor med troværdighed, faglighed og indsigt, hvilket er egenskaber, der gør, at en trusted advisor kan hjælpe organisationen med at blive bedre ved at levere relevant, værdifuld rådgivning og sparing. Informanten anser sig selv for at være en trusted advisor. Informanten har været ansat i virksomheden i 1,5 år, hvorfor det virker usandsynligt, at forretningen allerede anser vedkommende for en trusted advisor.

F4

Informanten forbinder ligeledes trusted advisor med en, der hjælper virksomheden med at forbedre processer og rådgive virksomheden om hensigtsmæssige løsninger. Yderligere pointerer informanten, at en trusted advisor udfordrer og undersøger, men ikke er beslutningstager på virksomhedens vegne. Informanten fortæller, det er deres langsigtede strategi at blive set som en trusted advisor af virksomheden, men at det er noget, der tager tid: "Det er et spørgsmål om, at dine stakeholders får tillid, tro og respekt for, at det arbejde og den indsigt, der kommer fra en intern revisionsafdeling, skaber den værdi, som det skal" (s. 136, F4). Informanten ønsker at blive opfattet som trusted advisor, men er bevidst om, at forretningen til tider opfatter vedkommende som et nødvendigt onde. Det vurderes, at informanten kan associeres med trusted advisor.

F5

Informanten svarer på spørgsmålet om trusted advisor: "Jamen, jeg tænker i virkeligheden, det passer ned i det, jeg har beskrevet, som det vi gerne vil" (s. 144, F5). Informanten forbinder i høj grad begrebet med rådgivning, og pointerer samtidig, at intern revision ikke kan rådgive om alt uden at kompromittere uafhængigheden. Informanten er dog tilbageholdende med at kalde sig selv trusted advisor. Det er første år, hvor afdelingen er overgået til fuld operationel revision, og informanten fortæller, at de arbejder på at opdrage forretningen til at forstå, hvad intern revision er og kan. Derfor er det usandsynligt, at forretningen allerede anser informanten for trusted advisor.

F2

Informanten kommer med et svar, der adskiller sig fra de andres, da vedkommende anser trusted advisor begrebet for at gøre revision til mere, end det er: "[...] det er resultatet af nogle store revisor-egoer, der skal føle sig lidt mere strategisk vigtige, end der egentlig er behov for" (s. 99, F2). Informanten fortæller, at det er vedkommendes holdning, at dem, der er bedst til at drive forretningen og komme med strategien, det er forretningen selv, og derfor udtaler informanten: "[...] jeg kan godt lide trusted delen, men advisor, det bliver lidt for poppet" (s. 99, F2). Informanten har fokus på fortrolighedsforholdet til forretningen, der sikres, når intern revision leverer på sin faglighed og inden for rammerne af uafhængighed. Rådgivningsdelen mener informanten ikke, at de i intern revision skal varetage. Dette skal ses i sammenhæng med informantens syn på intern revision generelt, hvor informanten fortæller, at de i intern revision kun udfører assuranceopgaver.

F6

Informanten fortæller, at vedkommende ikke umiddelbart kender til begrebet trusted advisor, og at det ikke er noget, de bruger i praksis (s. 165, F6). Dette kan ses i relation til, at informanten fortæller, at de fortsat påtegner regnskabet, at fokus for den interne revision er på assurance, og at informanten er relativ ny i rollen som revisionschef og fortæller, at de arbejder på, at intern revision skal fokusere på operationel revision frem for finansiell revision. Den pågældende afdeling kan synes mindre moden, og det kan hænge sammen med informantens syn på trusted advisor begrebet.

F3

For den sidste informant fik vi ikke spurgt ind til trusted advisor. Dog kan det udledes af interviewet med den pågældende informant, at det virker usandsynligt, at forretningen opfatter intern revision som en trusted advisor. Dette skyldes, at informanten fortæller, at vedkommende har stort fokus på kommunikation og dialog med forretningen i forhold til at lære forretningen om intern revisions nye rolle i forhold til operationel revision. Dette indikerer, at den pågældende interne revisionsafdeling kan

opfattes som mindre moden. Det tager tid at blive anset for at være en trusted advisor, og forretningen har endnu ikke fuld forståelse for, hvad intern revision er og kan, hvorfor det må antages, at forretningen ikke anser intern revision som trusted advisor endnu.

4.5.4.2 Ikke-finansielle virksomheder

I det følgende undersøges, hvorvidt de 9 ikke-finansielle informanter kan associeres med rollen som trusted advisor.

IF4

Informanten vil gerne opfattes som en trusted advisor - en som forretningen stoler på og søger råd hos. Informanten opfatter begrebet som værende i konflikt med uafhængighed, fordi informanten mener, at en trusted advisor dikterer, hvordan noget skal gøres og dermed bliver for udførende (s. 43, IF4). Dog tilføjer informanten: "Vi vil egentlig nok hellere have, at folk har tillid til os, tør invitere os ind, tør tage en dialog og tør at få noget sparring fra os, uden at det skal ses som om, at vi giver dem svarene" (s. 44, IF4). Dette indikerer trusted advisor ud fra teorien, og det virker sandsynligt, at forretningen har tillid til intern revision og deres rådgivning. Dog har informanten været ansat i intern revision i knap et år, hvorfor det antages, at vedkommende endnu ikke har opnået status som trusted advisor.

IF8

Informanten forbinder trusted advisor med tillid, integritet, objektivitet og rådgivning. Informanten mener, at en god intern revision skal stræbe efter at blive anset for trusted advisor af forretningen. Dette indebærer, at intern revision hele tiden arbejder for at bevare sin integritet og objektivitet. Derudover mener informanten, at det kræver, at intern revision er modig nok til også at yde rådgivning og sparring til forretningen. Informanten anser sig som en trusted advisor (s. 127, IF8). Informantens syn på trusted advisor har sammenhæng til teorien. Informanten kan associeres med trusted advisor.

IF3

Informanten bruger aktivt trusted advisor om sit arbejde og inddrager det fra starten af interviewet, når informanten forklarer, hvad vedkommende forstår ved intern revision. Informanten forbinder trusted advisor med indsigt, tillid, kommunikation samt sparring og rådgivning (s. 28; 29; 32, IF3). Det er tydeligt under interviewet, at informanten anser sig som en trusted advisor og har fokus på at vedligeholde rollen. Informanten kan associeres med trusted advisor.

IF10

Informanten fortæller, at trusted advisor er en, som forretningen tør række ud til og have en dialog med i forhold til områder, de gerne vil have hjælp og rådgivning til at forbedre (s. 175, IF10). Derudover fortæller informanten, at åbenhed og dialog med forretningen er vigtigt i forhold til tillid. Informanten anser sig som en trusted advisor. Den pågældende intern revisionsafdeling har eksisteret i mange år, udgøres af 30 medarbejdere, informanten fortæller, at afdelingen er veletableret og moden, og forretningen anser dem for uafhængige. Det indikerer, at det virker sandsynligt, at forretningen på sigt vil anse informanten for en trusted advisor. På nuværende tidspunkt har informanten kun været ansat som revisionschef i et års tid.

IF9

Informanten forbinder trusted advisor direkte med den pågældende interne revisionsafdeling: "[...] det er jo en label på det, som jeg synes, jeg har forsøgt at sætte ord på her igennem de sidste 20 minutter" (s. 152, IF9). Informanten uddyber, at det har med indsigt, tillid, synlighed i organisationen, sparring og rådgivning, samt det at være proaktiv at gøre. Informanten mener, at når interne revisorer opfattes som trusted advisors, er det værdiskabende. Informanten har været ansat i intern revision i 2 år, men det virker sandsynligt, at forretningen på sigt vil associere vedkommende med en trusted advisor.

IF6

Informanten kender til trusted advisor begrebet og forbinder det med en, som forretningen har tillid til og opsøger for råd og sparring, fordi vedkommende har stor indsigt i forretningen (s. 63, IF6).

Den pågældende interne revisionsafdeling er nystartet, og informanten lægger stor vægt på, at forretningen skal opnå forståelse for, hvordan intern revision kan hjælpe især ved at yde uafhængig og indsigtfuld rådgivning. Afdelingen er endnu ikke moden nok til, at forretningen anser medarbejdere i intern revision for at være trusted advisors. Det tager tid, og informanten er bevidst om det og arbejder på at blive opfattet som trusted advisor af forretningen på sigt.

IF1

Informanten fortæller først, at vedkommende ikke kender til begrebet trusted advisor i teoretisk forstand og siger, at det ikke er et begreb, de bruger aktivt. Dog fortæller informanten, at trusted advisor er skrevet ind i deres funktionsbeskrivelse, og at intern revision skal agere som trusted advisor, men at det er ment som en generisk tilgang. Informanten uddyber: "Vi skal være bidragsydere til vores ledelse, vi skal være proaktive, og vi skal have en sparringsrelation op at køre. [...] Det er mere sådan, vi bruger ordet" (s. 15, IF1). At de i intern revision skal være proaktive, bidragsydere og sparringspartner

indikerer, at informanten på sigt kan associeres med trusted advisor. Informanten har været ansat i intern revision i under et år.

IF7

Informanten er bekendt med begrebet, men fortæller at vedkommende ikke bruger begrebet aktivt. Informanten forbinder det med tillid, rådgivning og dialog. Vedkommende uddyber: "Jeg vil også gerne have, at folk rækker ud, hvis der er nogle ting [...]" (s. 87, IF7). Dog skal det ses ifm., at den pågældende afdeling er nystartet, og at informanten fortæller, at den er langt fra at være moden, og at forretningen endnu ikke forstår værdien i at have en intern revision. Informanten er endnu ikke i en rolle som trusted advisor.

IF5

Den sidste informant kender ikke til begrebet trusted advisor (s. 55, IF5). Ud fra interviewet tyder det ikke på, at vedkommende kan associeres med trusted advisor, da den pågældende afdeling primært fokuserer på finansiell revision og assuranceopgaver. Derudover er der i interviewet ikke indikationer på, at rådgivning, tillid, kommunikation og dialog har særligt fokus for den pågældende afdeling.

4.5.4.3 Opsamling

Informanterne har forskellige syn på, hvad en trusted advisor er. 2 af informanterne fra ikke-finansielle virksomheder samt én af informanterne fra finansielle virksomheder kan umiddelbart associeres med begrebet trusted advisor. Dette begrundes med, at det ud fra, hvad informanterne fortæller, virker til, at forretningen anser intern revision for at kunne yde relevant og værdifuld rådgivning og sparring, hvilket ligeledes sammenholdes med informanternes ansættelsestid i virksomheden. Når forretningen har forståelse for, hvad intern revision er og kan, og opsøger intern revision for sparring og rådgivning, indikerer det, at forretningen har tillid til intern revisions evner og opfatter den interne revisor som en trusted advisor, der leverer noget relevant og værdifuldt. Interviewene indikerer, at forretningen sandsynligvis anser de 3 informanter for at være trusted advisors, men det er ikke entydigt.

	Associeres med trusted advisor
F1	
F2	
F3	
F4	X
F5	
F6	
IF1	
IF3	X
IF4	
IF5	
IF6	
IF7	
IF8	X
IF9	
IF10	

Tabel 8 – Trusted advisor (egen tilvirkning)

4.5.5 Måle værdiskabelse

I litteraturgennemgangen sættes der bl.a. fokus på måling af intern revisions værdiskabelse og performance (*effectiveness*). Her pointeres vigtigheden i at kunne måle værdiskabelse, da det er med til at belyse, hvad der er drivkraften bag intern revisions værdi og kvalitet for virksomheden. Derudover har målingen af værdi betydning i forhold til vurderingen af, hvorvidt intern revision opfylder sine mål samt stakeholders forventninger til intern revision.

Udfordringen er, at intern revisions værdiskabelse ofte er indirekte og svær at kvantificere. Dette pointeres ligeledes i et indlæg i INFO, hvor det hævdes, at intet har værdi i sig selv: "Alt skal være måleligt, det skal kunne opgøres i kr. og ører [...]. Således har en intern revision ikke nogen berettigelse, hvis den ikke finder nogle "fejl og mangler", der giver anledning til anbefalinger, som kan øge værdien af virksomheden" (Elm-Larsen, 2014, s. 34).

Yderligere fremhæver skribenten, at det især er vanskeligt at måle intern revisions værdiskabelse, fordi en stor del af intern revisions arbejde er præventivt, så fremtidige fejl, mangler og besvigelser undgås: "Hvordan værdiansætter man værdien af begivenheder, som revisor har forhindret ved at rådgive den reviderede til at udvise den nødvendige rettidige omhu?" (Elm-Larsen, 2014, s. 34). En informant beskriver denne værdi af begivenheder, som intern revision har forhindret sker, som en defensiv og negativ værdimåling, som selvsagt er svær at måle (s. 125, IF8).

Yderligere svarer en informant til spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende mener, at intern revisions

værdiskabelse kan måles: "Nej, jeg tror ikke man kan. [...] Fordi alternativet var, at vi ikke var der. Hvad ville der ske? Og det kan man jo kun gisne om" (s. 174, IF10).

Der omtales forskellige tilgange og metoder til at kvantificere værdiskabelsen i litteraturgennemgangen, herunder KPI-metoden hvor der måles på eks. antal afsluttede kontra planlagte antal revisionsopgaver eller graden af compliance med reguleringer. Denne tilgang kan synes utilstrækkelig, da den ikke kan måle intern revisions indirekte værdiskabelse (Pelletier, 2018). Yderligere fremhæves måling af stakeholders tilfredshed med intern revision eks. ud fra surveys eller andre former for evaluering efter endte revisioner.

Alternativt påpeges måling af effekten af implementeringen af intern revisions anbefalinger og findings hos den reviderede part som en mulig måde at tilgå kvantificeringen værdiskabelsen. I praksis menes, at der skal måles på det reviderede områdes performance, inden området blev revideret af intern revision, og at der så måles og sammenlignes med områdets performance efter, at intern revision har revideret området og er kommet med anbefalinger, der blev implementeret.

Udfordringerne ved at måle værdiskabelse belyses også af informanterne, når de spørges ind til deres holdning i forhold til at måle intern revisions værdi, og om de bliver målt på deres værdiskabelse. I det følgende undersøges de 15 informanternes holdning og tilgang til måling af intern revisions værdiskabelse.

4.5.5.1 Finansielle virksomheder - Måling af værdi

Informanterne er bevidste om, at intern revisions værdi er svær at måle og kvantificere. Der er forskellige tilgange til, hvordan intern revision måles og evalueres.

En af informanterne fortæller, at det har givet frihed, at de har afskaffet KPI måling af værdiskabelsen, fordi det muliggør en mere agil tilgang til arbejdet. Informanten fortæller, at ved afsluttede revisioner evalueres processen med de involverede parter: "I stedet for at have nogle KPI'er, så vil jeg hellere have en masse debat og kommunikation, og gøre det hele transparent over for dem, vi reviderer" (s. 74, F1). Informanten fortæller, at ved møderne med ledelsen er et punkt på dagsordenen, at ledelsen skal diskutere, om de er tilfredse med intern revision og deres arbejde. Informanten mener, at afskaffelsen af KPI måling er gavnligt, og at det giver bedre mening at have mundtlig dialog med forretningen om, hvor de ser, at intern revision kan bidrage med værdi.

En anden informant fortæller ligeledes, at kommunikationen med stakeholders er vigtig i forhold til at finde ud af, hvor intern revision bidrager med værdi. Derudover fortæller informanten, at de i intern

revision måles på deres performance ud fra nogle KPI'er omhandlende tidsmæssig rapportering, fremdrift i revisionsplanen og forbrug af omkostninger: "Så vi har en række KPI'er, men det er mere ikke-værdibaserede KPI'er, men mere et spørgsmål om performance KPI'er" (s. 134, F4). Informanten pointerer, at disse performance KPI'er ikke er et udtryk for intern revisions værdiskabelse til forretningen. I stedet skal intern revision kommunikere og synliggøre værdiskabelsen over for stakeholders. Informanten fortæller, at i den pågældende branche kan intern revisions værdiskabelse ikke måles i kroner og ører, da virksomhedens omdømme er det vigtige. Derfor vurderes intern revisions værdiskabelse i stedet i forhold til, hvorvidt de lykkes med at skabe bedre kontroller og processer.

En anden informant fortæller, at de ikke direkte måles af bestyrelsen i forhold til værdiskabelse, men at der foregår mundtlig evaluering af intern revision. Derudover ønsker informanten at implementere surveys efter afsluttet revision som evalueringsværktøj, så det opdages, hvis auditees er utilfredse: "[...] hvis der hele tiden er utilfredshed, så skaber vi nok ikke særlig meget værdi" (s. 144, F5).

Yderligere fortæller en informant, at den pågældende interne revisions værdiskabelse ikke måles direkte, men at den i stedet drøftes og evalueres mundtligt af stakeholders (s. 98, F2).

En anden informant mener, at bestyrelsen indirekte måler intern revisions værdiskabelse, når de sammenligner intern revisions rapporteringer og konklusioner på revisioner med de findings, som Finanstilsynet kommer med: "Jeg bliver målt på, om vi er i stand til effektivt at vurdere kontrolsystemet. Det er ikke godt, hvis vi [...] siger, at et område fungerer perfekt, og så kommer tilsynet et halvt år efter og kommer med væsentlige fejl" (s. 164, F6). Informanten fortæller yderligere, at vedkommende ønsker at indføre surveys til auditees efter endt revision til at evaluere og få fornemmelse af, hvor auditees ser en værdi fra intern revision.

To af informanterne fortæller, at de aktivt bruger surveys til auditees efter afsluttede revisioner og undersøger, hvor det reviderede område mener, at intern revision bidrager med værdi.

Ingen af informanterne måles ud fra værdibaserede KPI'er, og fælles for informanterne er, at intern revisions værdiskabelse og performance evalueres og drøftes mundtligt af bestyrelsen.

4.5.5.2 Ikke-finansielle virksomheder - Måling af værdi

For de ikke-finansielle virksomheder er der også bred enighed om, at det er svært at kvantificere og måle den værdi, som intern revision bidrager med til virksomheden.

Samtlige informanter fortæller, at mundtlig evaluering og kommunikation benyttes ifm. vurdering eller måling af intern revisions performance og værdiskabelse.

Eks. fortæller en informant, at vedkommende er revisionschef for en lille afdeling, og det derfor er begrænset, hvor meget tid de kan bruge på at forsøge at kvantificere værdiskabelsen: "Så det har vi egentlig valgt at lukke lidt ned for og så bare prøve at gøre vores værdi synlig ved at tale os til det" (s. 34, IF3). Et andet eks. på en lignende tilgang til måling af værdiskabelse kommer fra en anden informant: "Vi måler det ikke sådan tangeble med, at vi har opdaget så og så mange fejl, der gav så og så meget på bundlinjen. Man kan sige, vi tilfredshedsmåler, men ikke så formaliseret faktisk. Det er mere en konversation" (s. 63, IF6). Den pågældende afdeling undersøger kvalitativt, om de leverer tilfredsstillende.

Kvantificering og KPI'er

Den generelle holdning blandt informanterne er, at kvantificering og brug af KPI'er ikke giver mening i relation til intern revisions værdiskabelse. 5 af informanterne fortæller eksplicit, at de netop ikke gør brug af KPI'er som udtryk for værdiskabelse, fordi de ikke synes, det giver mening. Derfor pointerer flere, at det er vanskeligt at måle værdi, eks. svarer en informant: "Hvis du ikke har hardcore KPI'er at blive målt på, så kan det være lidt fluffy" (s. 54, IF5).

En anden informant fortæller, at vedkommende har afskaffet KPI'er og anden kvantificering af intern revisions værdiskabelse, da informanten mener, at værdiskabelsen kan synliggøres på anden og bedre vis. Informanten mener, at værdien synliggøres, når intern revision opfattes som robuste og kompetente af bestyrelsen, samt når intern revision har ry for at være dygtige og hjælpsomme i organisationen: "[...] når vi gør vores arbejde ordentligt, når vi udviser den interesse, og vi er fagligt kompetent, så giver det også værdi. Så behøver vi ikke at sætte en masse KPI'er op på det" (s. 154, IF9). Informanten er bevidst om, at kvantificering af værdiskabelsen for nogle virksomheder er nødvendig, hvis bestyrelsen er opsat på, at opgøre intern revisions værdi i forhold til kroner og ører: "[...] hvis man har en bestyrelse eller en revisionskomite, der er sådan indrettet, og skal se det regnestykke, så er man også nødt til at have disse her kvantificerbare regnestykker og KPI'er" (s. 154, IF9).

To informanter fortæller, at de måler på KPI'er, men at det er performance KPI'er. En af informanterne fortæller eks.: "Vi kigger på vores revisionsplan, hvor mange revisionsbesøg har vi lavet. Vores efterforskninger, hvor mange konsekvenser bliver der, hvor mange får en advarsel? Hvor mange får en skriftlig advarsel? Hvor mange bliver fyret? Hvor mange leverandører afbryder vi samarbejdet med?"

(s. 174, IF10). Dog uddyber informanten, at det er svært ud fra disse KPI'er at vurdere, hvorvidt det direkte kan oversættes til, hvor meget værdi intern revision bidrager med, og om det svarer til de omkostninger, som intern revision medfører: "Det kan man ikke. Det tror jeg ikke på" (s. 174, IF10).

Den anden informant er af samme holdning, og fortæller, at den pågældende afdeling måles på performance KPI'er, der måler på, om intern revision lever op til nogle fastsatte mål. De måles ikke kvantitativt på værdiskabelsen, fordi det er svært at måle: "Hvordan måler man det, når man ikke ved, hvordan det havde været, hvis de ikke havde gjort denne her indsats" (s. 11, IF1).

I praksis kan måling af værdiskabelsen ud fra KPI'er skabe incitamenter hos intern revision til at påvirke statistikkerne, så de fremstår bedre, end de er. Eks. hvis afdelingen måles på antal lukkede revisionsanbefalinger, kan det give incitament til fx at lave så få anbefalinger som muligt eller incitament til at lukke anbefalinger, der endnu ikke er helt færdige. Hvis KPI skal give mening, skal revisor ikke selv have mulighed for at påvirke KPI'erne fx ved at lukke revisionerne.

Surveys

3 informanter fortæller, at de ved afsluttede revisioner gør brug af surveys til auditees for at evaluere og vurdere intern revisions performance og værdiskabelse.

Eks. fortæller en af de 3 informanter, at deres arbejde i intern revision generelt er værdsat af forretningen, men at de typisk modtager de værste ratings fra det reviderede område, når intern revision har fundet nogle findings. "Hvis man går niveauerne opad, er det mere værdsat, vil jeg sige. Fordi det er der, hvor man virkelig skaber værdi" (s. 175, IF10) Informanten er opmærksom på farerne ved at bedømme intern revisions værdiskabelse ud fra surveys, da der er risiko for, at besvarelserne kan være påvirket af, at auditee er ærgerlig over, at det reviderede område ikke fungerede som håbet. Derfor bruges surveyresultaterne fra ledelsesniveauer, hvor der i højere grad ses en værdi i intern revisions findings, når intern revisions performance og værdi skal vurderes.

En anden informant fortæller, at vedkommende bevidst venter med at evaluere ved hjælp af surveys, fordi det kræver et vist modenhedsniveau i intern revision (IF7). Det giver ikke mening at benytte surveys, før forretningen har et ordentligt kendskab til og forståelse for, hvad formålet er med intern revision. Den pågældende interne revisionsafdeling er ikke moden nok til, at det giver mening med surveys.

Andre metoder

Derudover reflekterer enkelte informanter over andre metoder til at vurdere og måle intern revisions værdiskabelse.

En informant fortæller: "Konkret kan man måle på, at intern revision varetager nogle af ekstern revisions opgaver, så vi sparer på revisionshonoraret [...]. Det er et sted, man kan måle det, men det er bare en meget lille del af det, vi laver" (s. 174, IF10). Denne metode forudsætter, at intern revision laver finansiel revision, som ekstern revision kan basere sig på. Informanten gør ikke brug af metoden i praksis og mener overordnet set ikke, at det er en brugbar metode, fordi den kun tager højde for den finansielle del af revisionen.

Derudover reflekterer en anden informant over, hvad der kan give mening i forhold til at måle værdiskabelse: "Man kunne godt kigge på, hvor mange af de observationer, vi har givet, kan man rent faktisk se bliver implementeret" (s. 34, IF3). Her er den pågældende informant lidt inde på en af pointerne fra litteraturgennemgangen i forhold til muligheden for at måle på effekten af implementeringen af intern revisions findings og anbefalinger hos auditee i form af auditees performance før og efter revisionen.

En informant pointerer, at det ikke nødvendigvis er nødvendigt at måle og kvantificere intern revisions værdiskabelse. Når intern revision leverer relevant arbejde, synliggøres værdiskabelse herved, og dermed er det ikke nødvendigt at måle og kvantificere værdien ifølge informanten (s. 126, IF8).

Informanterne er enige om, at intern revisions værdiskabelse er svær at kvantificere, hvorfor den foretrukne måde, hvorpå intern revisions værdi og performance vurderes er ved mundtlige evalueringer med stakeholders.

4.5.5.3 Opsamling

Hvorvidt det giver mening at måle intern revisions værdi, og i så fald hvordan, synes der ikke at være noget entydigt svar på. Litteraturen fremsætter forskellige metoder og tilgange til kvantificering af værdimålingen, men anerkender at konteksten for den enkelte virksomhed og dens interne revision har betydning. Informanterne er enige om, at måling af intern revisions værdiskabelse er vanskelig, og det er ikke entydigt, hvorvidt det giver mening at måle dette. Informanterne benytter mundtlig evaluering med stakeholders til at vurdere intern revisions værdi og performance.

Alternativt skal en person uden for virksomheden, der kan forholde sig objektiv i forhold til intern revision og auditees, vurdere, om outputtet fra intern revision er værdiskabende. Dette vil dog kræve, at

vedkommende udefra skal opnå den fornødne indsigt i virksomheden og have adgang til fortroligt materiale, hvorfor det virker usandsynligt, at det vil fungere i praksis.

4.6 Delkonklusion

4.6.1 Underspørgsmål 4 - Hvordan forstår informanterne værdiskabende intern revision?

Informanterne fremhæver, at intern revisions værdi til virksomheden generelt består i, at intern revision leverer relevant arbejde. Hvad der anses for at være relevant arbejde, afhænger af virksomheden og dens kontekst. Derfor er det essentielt, at intern revision har den fornødne indsigt til at vide, hvad der er relevant og værdifuldt for virksomheden. Dette anerkendes af samtlige informanter.

Under interviewene kom det frem, at informanterne anser forskellige områder for at have særlig relevans i forhold til intern revisions værdiskabelse.

Et af disse områder er **governance**, som 4 finansielle informanter og 6 ikke-finansielle informanter fremhæver ifm. værdiskabelse. Her blev en klar ansvarsfordeling i forhold til kompetencer fremhævet samt et overblik over virksomhedens samlede processer med henblik på opdagelse af mangler og forbedring af processerne som steder, hvor intern revision skaber værdi og holder sig relevante for virksomheden.

Derudover fremhæves det af alle 6 finansielle informanter og 7 ikke-finansielle informanter, at fokus på **operationel revision** er værdiskabende for virksomheden, fordi det ofte medfører, at intern revision leverer relevant arbejde. I henhold hertil fremhæves især intern revisions tidlige indblanding i processer og projekter samt risikostyring som essentielt i relation til værdiskabelsen.

For at intern revision kan **indgå tidligt i processen** og skabe værdi ved at komme med relevante observationer, sparring og rådgivning, kræver det, at forretningen har forståelse for, hvad intern revision er og kan. Det er værdiskabende, når intern revision tidligt inddrages i processen, så der sker meningsfuld udformning af kontroller.

Informanterne har alle en **risikobaseret** tilgang til revisionen. Det fremhæves, at virksomhedens risikoprofil er betydende for arbejdet i intern revision, således at intern revision holder sig relevant og værdiskabende for virksomheden, når der tages udgangspunkt i risikoprofilen. Intern revision skal sikre, at risikostyringen fungerer hensigtsmæssigt, hvilket indebærer hele kontrolsystemet i virksomheden, her-

under fx compliance, monitorering, interne kontroller, forretningsgange, rapportering mv. Intern revisions rolle i virksomhedens risikostyring kan ses som en samlebetegnelse, da effektiv og hensigtsmæssig risikostyring afhænger af hele governance- og kontrolsystemet.

Yderligere fremhæves **assuranceopgaver** som værdiskabende. Informanterne har fokus på, at det er værdiskabende, at intern revision giver assurance på væsentlige områder for virksomheden. Dette kræver, at intern revision har den fornødne indsigt og kompetencer til at være i stand til at yde relevant assurance.

I relation hertil bliver det af 3 ikke-finansielle informanter eksplicit fremhævet, at intern revisions værdiskabelse består i **forebyggelsen** af negative begivenheders forekomst, hvilket kan betegnes som en defensiv værdi. Dette kan ligeledes ses i forhold til vigtigheden i at sikre virksomhedens omdømme, som flere informanter omtaler.

Yderligere pointerer 3 af de ikke-finansielle informanter i relation til forebyggelse, at intern revision skaber værdi til virksomheden, når intern revision har fokus på **besvigelser**, og hvordan de undgås.

Værdien i **rådgivningsopgaver** fremhæves af 3 finansielle informanter og 7 ikke-finansielle informanter. For at sikre, at rådgivningen er værdifuld og brugbar for virksomheden, kræves det, at intern revision har den fornødne indsigt, kompetencer, uafhængighed og holder sig relevant for virksomheden.

Relationer og kommunikation er også et område, som 5 finansielle informanter og 6 ikke-finansielle informanter fremhæver som essentielt i forhold til intern revisions værdiskabelse. Intern revisions relation og kommunikation med forretningen medvirker til, at intern revision kan holde sig opdateret på, hvad der sker i virksomheden, og på baggrund heraf levere relevant og værdifuldt arbejde.

Derudover pointeres det, at stakeholders og forretningens viden om, hvad intern revision er og kan, også har betydning. Når stakeholders og forretningen ved, hvad intern revision er og kan, vil de aktivt kunne bruge intern revisions findings samt opsøge hjælp og sparring hos intern revision, hvilket er værdifuldt.

Derudover anses inddragelse af **eksterne eksperter** i intern revision for værdiskabende for et par af de finansielle informanter. Dette gør, at en mindre intern revision kan holde sig relevant ved at inddrage de fornødne kompetencer udefra til arbejdet. Dette kan anses for værdifuldt for mindre revisionsafdelinger, da eksperternes kompetencer bidrager til, at intern revision dermed kan påtage sig opgaver, der ellers lå uden for deres kompetencefelt, men anses for relevante for virksomheden.

For at intern revision kan levere relevant og værdifuldt arbejde, fremhæves det eksplicit af 3 finansielle informanter og én ikke-finansiell informant, at virksomhedens **strategi** inkorporeres i intern revisions arbejde.

Derudover mener én ikke-finansiell informant, at intern revision bidrager med værdi ved at stille **interim ressourcer** til rådighed for forretningen i en begrænset periode.

Det er gennemgående for samtlige informanter, at intern revisions **indsigt** i virksomheden i høj grad har betydning for, hvorledes intern revision kan levere værdi til virksomheden. Indsigten har betydning for samtlige områder, der er nævnt ovenfor. Hertil pointeres det, at intern revisions indsigt hænger sammen med, at de i kraft af deres uafhængighed til forretningen undgår silo-tænkning.

Intern revisions **uafhængighed og objektivitet** har ligeledes betydning for indsigt, relevans og værdiskabelse, da uafhængighed og objektivitet udgør selve fundamentet for, at virksomheden kan bruge intern revisions arbejde og anse det for relevant og værdifuldt.

Derudover vil en intern revisor, der anses for at være en **trusted advisor**, levere relevant og værdifuld rådgivning og sparring. Ovenstående analyse viser, at én finansiell informant og 2 ikke-finansielle informanter umiddelbart kan associeres med trusted advisor. Det formodes, at der er en sammenhæng mellem betegnelsen trusted advisor og værdiskabende intern revision.

4.6.2 Underspørgsmål 5 - Hvordan adskiller den finansielle branche og de andre brancher sig i forhold til, hvad de opfatter som værdiskabende intern revision?

Fælles for de finansielle og ikke-finansielle virksomheder er, at informanterne generelt opfatter operationel revision, herunder risikostyring, tidlig indblanding i processen, governance, assuranceopgaver, rådgivningsopgaver samt relationer og kommunikation med forretningen som centrale områder, hvor intern revision bidrager med værdi til virksomheden. Dette skal ses i sammenhæng med indsigt, kompetencer samt uafhængighed og objektivitet, da det er afgørende for, at intern revision kan bidrage med relevant og værdifuldt arbejde.

De finansielle virksomheder adskiller sig fra de ikke-finansielle virksomheder ved, at nogle informanter fremhæver inddragelse af eksterne eksperter til intern revision som områder, der medvirker til intern revisions værdiskabelse.

I modsætning til de finansielle informanter, fremhæver nogle informanter indenfor de ikke-finansielle virksomheder forebyggelse og besvigelser samt interim ressourcer som områder, hvor de mener, at intern revision bidrager med værdi til virksomheden.

Derudover kan det fremhæves, at samtlige ikke-finansielle virksomheder udfører rådgivningsopgaver i større eller mindre grad, hvorimod dette er tilfældet for halvdelen af de finansielle virksomheder. Værdien i at intern revision udfører rådgivning og sparring til forretningen anerkendes af de 3 finansielle informanter og af 7 af informanterne fra ikke-finansielle virksomheder.

Der ses en tendens til, at de ikke-finansielle virksomheder har mere fokus på rådgivningsopgaver end de finansielle virksomheder. Dette kan dels forklares med, at revisionsbekendtgørelsen stiller krav til assuranceopgaver, hvor intern revisions opgave først og fremmest er at leve op til dette for de finansielle virksomheder. Derudover kan risikoen for at komprimere intern revisions uafhængighed i rådgivningsopgaver anses for at have betydning for, hvorfor ikke alle de finansielle virksomheder yder rådgivning. Dette skyldes, at der er større risiko for at kompromittere uafhængigheden ved rådgivningsopgaver end ved assuranceopgaver. De ikke-finansielle virksomheder kan opfattes som havende mere frihed og ser en værdi i at udnytte friheden til også at fokusere på rådgivning.

Rådgivningsopgaver kan ses som et område, hvor de finansielle og ikke-finansielle virksomheder adskiller sig fra hinanden.

De 9 ikke-finansielle virksomheder tilhører forskellige brancher og adskiller sig derfor i højere grad på konteksten og den dertilhørende risikoprofil, end hvad der er tilfældet med de finansielle virksomheder. Det kan tænkes at være en medvirkende årsag til, at informanternes syn på værdiskabende intern revision i større grad adskiller sig i forhold til informanterne fra de finansielle virksomheder. Informanterne fra de finansielle virksomheder viser større grad af enighed om, hvad der er relevante og værdiskabende arbejdsopgaver for intern revision, hvilket formodes at grunde i, at disse virksomheder tilhører den samme branche og alle er underlagt revisionsbekendtgørelsen.

4.6.3 Underspørgsmål 6 - Hvordan adskiller teori, undersøgelser og vores interviews sig fra hinanden? (Sammenlign og find ligheder og forskelle)

Ligheder

Informanternes syn på værdiskabende intern revision stemmer i høj grad overens med teorien. Der er enighed om, at intern revisions objektivitet, uafhængighed og indsigt i virksomheden muliggør værdiskabende intern revision i form af assurance- og rådgivningsopgaver. Især fremhæves intern revisions

rolle ifm. vurdering og forbedring af effektiviteten af governanceprocesser, interne kontroller og risikostyring. Intern revisions fokus på operationel revision samt indarbejdelse af virksomhedens strategi i arbejdet anses for at være medvirkende til at skabe værdi.

Derudover påpeges vigtigheden af, at intern revision har god kommunikation med bestyrelsen og direktionen, da det har betydning for værdiskabelse. Det er også vigtigt, at intern revision formår at synliggøre og kommunikere til resten af forretningen, hvad intern revision er og kan.

Når interne revisorer får skabt et tillidsfuldt forhold til auditee, hvor faglighed, kommunikation og uafhængighed er i fokus, er der mulighed for, at auditee anser den interne revisor for en trusted advisor, der kan bidrage med værdifuld rådgivning til forretningen. Dette anerkendes af teorien samt af en del informanter.

Derudover er der enighed om, at måling og vurdering af intern revisions værdiskabelse er essentiel, men vanskelig i praksis.

For de to eksterne undersøgelser (se afsnit 3.4) er der ligheder til teorien og informanternes synspunkter i forhold til, at intern revisions kommunikation med og forhold til nøglestakeholders er essentielt. Derudover fremhæver CBOK undersøgelsen også Three Lines Model som en effektiv måde at synliggøre roller og ansvarsområder og derved hjælpe til at kommunikere risikostyring og kontroller ud i virksomheden.

Begge undersøgelser viser, at stakeholders anser assuranceopgaver som værdiskabende i forhold til governance, risikostyring og interne kontroller, hvilket ligeledes stemmer overens med teorien og informanternes syn på værdiskabende intern revision. Især når intern revision tager højde for virksomhedens risikoprofil og strategi i sit arbejde, anses det for værdiskabende.

Forskelle

Informanternes syn på værdiskabende intern revision adskiller sig også på enkelte punkter fra teorien. Af ovenstående analyse fremgår det, at det af nogle informanter eksplicit fremhæves, at intern revision skaber værdi til virksomheden ved at indgå tidligt i processen, når der startes nye projekter.

Yderligere nævner enkelte informanter inddragelse af eksterne eksperter som en måde at udvide intern revisions kompetencer og dermed relevans samt intern revision som interim ressource som måder, hvorpå intern revision er med til at skabe værdi for virksomheden.

CBOK undersøgelsen adskiller sig fra informanter ved at fremhæve, at intern revisions efterlevelse af IIA's standarder har betydning for intern revisions værdiskabelse.

Derudover adskiller undersøgelsen sig angiveligt fra informanternes svar ifm. rådgivningsopgaver. Undersøgelsen fremhæver, at det forventes, at intern revision ud over assuranceopgaver også leverer værdifuld rådgivning. Informanterne giver ikke umiddelbart udtryk for, at rådgivningsopgaver er noget, de decideret forventes at levere. Dog er det ikke entydigt ud fra interviewene, og det vil kræve en nærmere undersøgelse at kunne sige med sikkerhed.

Den anden undersøgelse af IIA fra 2020 adskiller sig fra den inddragede teori og informanternes svar ved at inddrage rollen som value driver, der ligger over stadiet som trusted advisor. Det handler om, at intern revision kan anses for at være mest værdiskabende, når de går væk fra rollen som "vagthund" med fokus på assurance og tager modenhedsskridtet videre end trusted advisor og derved kan rådgive og bidrage med værdi med udgangspunkt i virksomhedens risikoprofil og strategiske retning. Her synes informanterne ikke at være endnu, da de anser assuranceopgaver for at udgøre det primære fokus for intern revision.

Derudover adskiller undersøgelsen sig fra informanternes svar ved at vise, at den mest anvendte måde at måle intern revisions værdi er ud fra KPI'er, hvilket ikke er mest anvendt i praksis af informanterne i dette speciale.

4.6.4 Underspørgsmål 7 - Hvilken lære og gode råd kan interne revisorer uddrage af analysen?

På et overordnet plan viser analysen, at det især er gavnligt for værdiskabelsen, når intern revision har fokus på uafhængighed, kommunikation med forretningen samt operationel revision, herunder risikostyring.

At opnå status som en trusted advisor er en kontinuerlig og tidskrævende proces, men må antages at være ønskværdig, da der er en positiv sammenhæng mellem værdiskabende intern revision og trusted advisor. En trusted advisor vil alt andet lige anses for mere værdiskabende, end en intern revisor der ikke kan betegnes som dette.

På et mere lavpraktisk plan fremhæver analysen inddragelse af eksterne eksperter som en måde, hvorpå intern revision kan udvide afdelingens kompetencer og områder, som intern revision kan hjælpe inden for.

Yderligere pointerer flere informanter, at de mener, det har stor værdi, når intern revision ikke agerer politimand over for forretningen. I stedet bør intern revision vise, at de er løsningsorienterede og er til for at hjælpe og rådgive. Dette medvirker til, at der skabes tillid.

Derudover er det værd at fremhæve en af informanternes syn på og tilgang til intern revision, da den umiddelbart fremstår som noget, der kan være en inspiration til andre interne revisorer. Den pågældende informant ser intern revision som en forandringsagent, der tager udgangspunkt i virksomhedens strategi i sit arbejde og hjælper med at koble strategien til det reviderede område. Intern revision hjælper med at synliggøre ledelsens strategi over for auditee i revisionerne og rådgive om, hvordan det pågældende område kan bidrage til opnåelse af strategien. Informanten har stort fokus på, at strategien skal gøres nærværende i forretningen, og det kan lade sig gøre via intern revisions brede og tværgående indsigt. Dette anses for at være relevant og værdifuldt arbejde, da formålet med intern revision er at skabe værdi til virksomheden ved at hjælpe den med at opnå sine mål, som afspejles i strategien.

5. Diskussion

Den følgende diskussion vil med udgangspunkt i værdiskabende intern revision diskutere, hvorvidt nogle fokusområder kan opfattes som mere værdiskabende end andre samt drøfte operationel revision i relation til revisionsbekendtgørelsen.

5.1 Er noget mere værdiskabende end andet?

I litteraturgennemgangen fremhæves forskellige elementer i relation til værdiskabende intern revision, og informanterne fremhæver ligeledes forskellige områder, hvor de mener, at intern revision skaber værdi.

Hvis de forskellige områder, som informanterne hver især har fremhævet som værdiskabende, alle samles i en liste og præsenteres for hver enkelt informant, kan det tænkes, at informanterne vil erklære sig enige i flere punkter, end blot dem de selv gav udtryk for under interviewet. Det er også værd at overveje, hvorvidt informanterne ligeledes vil være enige i, at det arbejde, intern revision generelt laver, er værdiskabende, for ellers ville de ikke lave det.

Det er derfor nærliggende at diskutere, hvorvidt noget kan anses for at være mere værdiskabende end andet.

5.1.1 Assurance og rådgivning

Ovenstående analyse viser, at samtlige informanter ser en værdi i, at intern revision udfører assuranceopgaver. Ang. rådgivningsopgaver udfører samtlige ikke-finansielle virksomheder rådgivning, hvor det gælder for halvdelen af de finansielle. 7 ikke-finansielle informanter og 3 finansielle informanter ser en værdi i, at intern revision udfører rådgivning.

Det er værd at overveje, om rådgivningsopgaver kan anses for at være mere værdiskabende end assuranceopgaver.

Værdifuld rådgivning kræver især indsigt i forretningen samt bevidsthed om at bibeholde sin objektivitet og uafhængighed. Dette kan ligeledes ses i relation til afsnittet omhandlende trusted advisor, hvor det pointeres, at interne revisorer, der anses for at være trusted advisor, antages at være mere værdiskabende end interne revisorer, der ikke associeres med trusted advisor. Dette skyldes, at trusted advisor har den fornødne indsigt i forretningen til at kunne levere værdifuld rådgivning. Trusted advisors indsigt gives videre i form af rådgivning, når auditee ser værdien i, at intern revision kan hjælpe med at se ud over silo-tænkningen i forretningen og dermed rådgive til, at auditees output får relevans i det store hele.

I afsnit 3.4 fremgår det af undersøgelsen fra 2020, at intern revisions modenhedsudvikling har indflydelse på, hvilke opgaver det giver mening for afdelingen at påtage sig samt værdiskabelsen herved. Det fremhæves, at intern revision starter med at fokusere på assuranceopgaver, hvorefter værdiskabelsen øges, når intern revision med tiden opfattes som en trusted advisor, der yder relevant og værdifuld rådgivning til virksomheden.

Derudover fremgår det af CBOK 2016 undersøgelsen, at stakeholders forventer, at intern revision dels leverer tilfredsstillende assurance, men også skaber værdi ved rådgivningsopgaver. Værdien ved rådgivningsopgaverne anses af stakeholders for at være et område, hvor intern revision kan levere mere værdi til virksomheden.

Det kan ud fra de eksterne undersøgelser formodes, at rådgivning anses for at bidrage med yderligere værdi til virksomheden end udelukkende assuranceopgaver ifølge stakeholders.

Det tyder på, at intern revisions rådgivning kan bidrage med yderligere værdi til virksomheden end assuranceopgaver. Dog kræver værdifuld rådgivning, at intern revision er tilstrækkelig moden. Her kan rollen som trusted advisor indikere modenhed.

5.1.2 Operationel revision og modenhed

Af litteraturgennemgangen fremgår det, at stort fokus på operationel revision frem for finansiell revision samt erfaring med at udføre operationel revision er værdiskabende for virksomheden, fordi det gør intern revision mere effektiv i sin tilgang til risikostyring. Derudover fremgår det, at intern revision anses for at være mere værdiskabende, når den styrker virksomhedens governancestruktur. Dette kan lade sig gøre, når intern revision udfører operationel revision, hvor der tages højde for virksomhedens strategi og risikoprofil, udføres rådgivningsopgaver, samt generelt er fremadskuende i sin tilgang til arbejdet (Kotb et al., 2020).

Finansiell revision er i højere grad bagudskuende, da fokus er på at sikre kvaliteten af regnskabet, der afspejler transaktioner, som allerede har fundet sted. Operationel revision har fokus på at reducere fremtidige risici, hvor finansiell revision ser på historiske risici.

Det er derfor værd at bemærke, at litteraturen pointerer, at operationel revision generelt er mere værdiskabende end finansiell revision for virksomheden. I ovenstående analyse påpeges dette ligeledes af flere informanter. Dette kan indikere, at interne revisionsafdelinger, der udelukkende laver operationel revision, kan opfattes som mere værdiskabende end interne revisionsafdelinger, der også udfører finansiell revision. Dog spiller konteksten ind, hvor det må antages, at i virksomheder, hvor regnskabet vurderes at udgøre et væsentligt og risikofyldt område, vil intern revision udføre finansiell revision

også. For børsnoterede selskaber formodes det, at regnskabet vurderes mere væsentligt og risikofyldt end for ikke-børsnoterede. Eks. udtaler en informant, at de bruger meget lidt tid på finansiel revision, fordi de ikke er børsnoterede, og der ikke er nogen risiko i deres regnskab (s. 120, IF8).

Hertil er det relevant at overveje betydningen af den interne revisionsafdelings modenhed i forhold til, om intern revision har fokus på operationel revision og værdiskabelsen herved.

Modenhed skal bl.a. ses i relation til antal år, som den pågældende interne revisionsafdeling har eksisteret (D'Onza et al., 2015). Dog er alder ikke udelukkende afgørende for, om en intern revisionsafdeling opfattes som moden.

Yderligere spiller bestyrelsens og direktionens opbakning til intern revision ind, da værdien i at udføre operationel revision afhænger af, at bestyrelsen og direktionen ligeledes er moden og kan se værdien ved operationel revision. Dette påpeges af flere informanter, og derfor er det vigtigt, at intern revision formår at kommunikere til bestyrelsen, at der ligger stor værdi i at overgå til operationel revision. Eks. fortæller en informant, at revisionsudvalget i den pågældende bestyrelse primært består af folk med "klassisk baggrund", som ifølge informanten tænker: "[...] jamen det der revisor, det er jo bare ligesom ekstern revision, det er jo bare noget med regnskab" (s. 72, F1). Den pågældende informant har derfor prioriteret at oplyse og opdrage bestyrelsen til at forstå værdien i operationel intern revision.

Yderligere kan modenhed ses i relation til diversiteten i arbejdsopgaver samt kompetencer i afdelingen. Dette påpeges af en informant, der udtaler: "de virksomheder, hvor du siger, du har nået et vist modenhedsniveau, der giver det selvfølgelig mening at kigge på andre ting [end de finansielle] og have andre kompetencer end de finansielle revisorer" (s. 87, IF7).

En anden informant fortæller, at det er første år, virksomheden har en intern revision, hvilket umiddelbart indikerer, at afdelingen ikke er moden. Dog kan det bemærkes, at informanten har mange års erfaring med at arbejde i intern revision, og at vedkommende har været med til at etablere en intern revisionsafdeling i den pågældende virksomhed samt i tidligere virksomheder. Informanten anser operationel revision for at have relevans og skabe værdi til virksomheden frem for finansiel revision (s. 57, IF6). Den pågældende afdeling synes moden i forhold til, at den kun udfører operationel revision og har opbakning fra bestyrelsen hertil. Dog er den endnu ikke moden nok til at blive anset for trusted advisor af stakeholders. Modenhed kan ses i relation til forskellige ting.

Derudover fremhæver D'Onza et al. (2015), at intern revision i finansielle virksomheder anses for mere modne end intern revision i ikke-finansielle virksomheder, fordi den finansielle branche er underlagt

reguleringer, der medfører krav til operationel revision, herunder compliance og risikostyring. Dog fortæller 4 af de finansielle informanter, at de for nylig er tiltrådt i rollen som revisionschef, og at de aktivt arbejder på, at intern revision primært skal udføre operationel revision frem for finansiell revision (F6, F5, F3, F1). Dette indikerer mindre modenhed end forventet.

Modne interne revisionsafdelinger antages at bidrage med mere værdi, dels fordi de udfører operationel revision, men også ved at de kan udføre mere avancerede opgaver grundet flere ansatte med relevante kompetencer. Det muliggøres ved, at virksomheden investerer de nødvendige ressourcer i intern revision. Af bilag 19 fremgår sammensætningen af de interne revisionsafdelinger, som informanterne er en del af. Her ses, at størrelsen af afdelingerne, afdelingens alder og de ansattes uddannelse eller kompetencer i afdelingen varierer. Det kunne være interessant at undersøge, hvorvidt der kan ses en sammenhæng i afdelingens alder, størrelse samt kompetencer og graden af operationel kontra finansiell revision. Det vil kræve yderligere spørgsmål til informanterne for at kunne undersøge dette, da vi ikke ved nok om fordelingen mellem finansiell og operationel revision for alle informanter.

At intern revision fokuserer på at udføre operationel revision frem for finansiell revision anerkendes generelt af teorien og informanterne som værende mere værdiskabende for virksomheden end finansiell revision. Overgangen til operationel revision kræver en vis modenhed, herunder alder, bestyrelsens opbakning, diversitet i arbejdsopgaver, kompetencer og erfaring med operationel revision.

Derudover har revisionsbekendtgørelsen fokus på, at intern revision i finansielle virksomheder skal udføre revision af væsentlige og risikofyldte områder, hvilket anses for operationel revision. Hvorvidt revisionsbekendtgørelsen og Finanstilsynets forventninger til intern revisions arbejde i form af operationel revision stemmer overens med den inddragede teori og informanternes syn på operationel revision, diskuteres i det følgende afsnit.

5.2 Revisionsbekendtgørelsen – Implicitte forventninger og krav om, at intern revision i finansielle virksomheder udfører finansiell revision?

Af revisionsbekendtgørelsen § 21, stk. 1 fremgår det, at intern revision skal foretage revision af alle væsentlige og risikofyldte områder i virksomheden. Derudover fremgår det af bilag 4 i revisionsbekendtgørelsen, at uanset om intern revision påtegner årsregnskabet eller ej, skal regnskabsaflæggesprocessen revideres. Det indikerer, at Finanstilsynet altid anser regnskabsaflæggesprocessen for finansielle virksomheder som værende et væsentligt og risikofyldt område, som intern revision derfor

skal udføre operationel revision af, således at de kan afgive erklæring efter § 27.

Dog fremgår det af revisionsbekendtgørelsen bilag 4, 2.1 samt bilag 2, pkt. 20-24, at følgende områder ofte er væsentlige og risikofyldte for kreditinstitutter: kreditområdet, markedsrisikoområdet, operationelle risici og omdømmerisici. Disse områder har relevans for selve bankforretningen og virker derfor som relevante for intern revision at revidere i forhold til bankens risikoprofil og risikoeksponering, hvorfor der indirekte tages hensyn til de forskellige kontekster, som finansielle virksomheder indgår i alt efter, hvilken type forretning de driver. Dermed anerkendes det indirekte, at forskellige typer finansielle virksomheder er eksponeret for forskellige typer risici, og dermed også har forskellige væsentlige og risikofyldte områder.

Derfor kan det undre, når disse områder eksplicit fremhæves i bilag 4, 2.1 i revisionsbekendtgørelsen for bankvirksomheder, og andre områder fremhæves for andre typer finansielle virksomheder, at Finanstilsynet vælger, at selve regnskabsaflæggelsesprocessen altid er et væsentligt og risikofyldt område for finansielle virksomheder uanset typen af finansiell virksomhed og den medfølgende kontekst og risikoeksponering.

Det er værd at overveje, hvorvidt Finanstilsynets opfattelse af operationel revision stemmer overens med specialets og informanternes.

I den forrige revisionsbekendtgørelse (nr. 1392 af 15-12-2014) fremgik det af § 2, stk. 1, hvordan hhv. finansiell revision og operationel revision skulle forstås i lovgivningen. Yderligere fremgik det af bilag 4, 2.2. i den tidligere revisionsbekendtgørelse, at "Operationel revision omfatter, ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko, forretningsgange og interne kontrolprocedurer, vedrørende årsregnskabet. Dette gælder uanset om intern revision deltager i den finansielle revision eller ej" (revisionsbkg. nr. 1392 af 15-12-2014, bilag 4, 2.2). Dette indikerer, at Finanstilsynet anså årsregnskabet som et væsentligt og risikofyldt område i den tidligere revisionsbekendtgørelse. Afsnittet er udeladt i den nye revisionsbekendtgørelse, ligesom lovens definition af finansiell og operationel revision i § 2, stk. 1 ligeledes er udeladt, hvorfor det som udgangspunkt indikerer, at Finanstilsynet er gået væk fra altid at anse finansiell revision og regnskabsaflæggelsen som essentielle områder for intern revision at revidere.

I den nuværende revisionsbekendtgørelse fremgår det i stedet af § 24, at revisionschefen skal deltage i revision af væsentlige og risikofyldte områder i årsregnskabet, hvis vedkommende påtegner årsrapporten. Derudover fremgår det, at "Årsrapportens indhold, herunder ledelsesberetning, regnskab/kon-

cernregnskab, 5-årsoversigt og noter, samt anvendt regnskabspraksis, anses i alle tilfælde som værende væsentlige og risikofyldte" (revisionsbkg., bilag 4, 2.1).

Til trods for at finansiel revision er udeladt i den nuværende revisionsbekendtgørelse, og fokus tilsyneladende er på operationel revision, tyder det på, at Finanstilsynet anser regnskabsaflæggelsesprocessen som væsentlig og risikofyldt for alle finansielle virksomheder, uanset om intern revision påtegner årsrapporten eller ej.

En af fordelene ved operationel revision er, at intern revision ud fra en risikobaseret tilgang kigger ud over det finansielle og i stedet fokuserer på bagvedliggende processer. Dermed vil finansielle virksomheder, hvor det vurderes, at regnskabsaflæggelsesprocessen er et risikofyldt område, få intern revision til at revidere processen. Det kan umiddelbart virke overflødigt at udspecificere i revisionsbekendtgørelsen, at intern revision altid skal revidere regnskabsaflæggelsesprocessen, når det automatisk vil ske for de finansielle virksomheder, hvor denne vurderes væsentlig og risikofyldt. Hvorfor lægge op til, at intern revision skal udføre operationel revision i form af revision af områder, der af virksomheden vurderes væsentlige og risikofyldte og samtidig fastholde, at årsrapporten altid er væsentlig og risikofyldt for samtlige finansielle virksomheder.

Det er værd at overveje, om Finanstilsynet i virkeligheden ønsker at fastholde, at intern revision foretager en hvis form for finansiel revision i alle finansielle virksomheder.

En informant fra en finansiel virksomhed fortæller om udfordringer med Finanstilsynet, hvor informanten mener, at Finanstilsynet løbende skifter mening omkring, hvad de i intern revision bør lave (s. 94, F2). Informanten forklarer det med, at tilsynet har gennemgået en udvikling lig informantens virksomhed i forhold til, hvad intern revision skal kunne, og at det er inspireret af udlandet og det pres, der kommer derfra. Nærmere bestemt handler det om bevægelsen væk fra finansiel revision og over til operationel revision: "Det er også noget nyt for dem [red. Finanstilsynet]. [...] de har været meget regnskabsinteresserede historisk set, og det er de så gået væk fra nu" (s. 95, F2).

Dog fortæller informanten, at det er vedkommendes oplevelse, at Finanstilsynet ikke er konforme i deres holdning og tilgang til intern revisions arbejde, hvorfor det er forvirrende for virksomheden og den finansielle branche generelt i forhold til, hvad de skal leve op til for ikke at få påbud og påtaler (s. 95, F2). Den pågældende informants synspunkt indikerer ligeledes, at revisionsbekendtgørelsens opfattelse af og forventning til intern revisions rolle i regnskabsaflæggelsen er tvetydig.

Begrebet operationel revision er ikke eksplicit defineret af hverken IIA eller i den nuværende revisionsbekendtgørelse, hvilket kan være med til at forklare forvirringer og forskelle mellem Finanstilsynet og interne revisorer i den finansielle branche. Dette er ligeledes pointeret af IIA Danmark i en leder i INFO, hvor der oplistes 6 punkter, som forfatteren mener, branchen og IIA bør fokusere på fremadrettet, hvor det første punkt er: "Udarbejd retningslinjer eller vejledning i hvad operationel revision er" (Hansen, 2019, s. 3).

I en leder fra 2015 søges diskussionen omkring forskellen på finansiell og operationel revision sammenfattet, og pointen her er, at de to typer revision ikke kan adskilles, da forskellen består i, at finansiell revision sikrer, at "[...] årsrapporten udviser et retvisende billede for virksomhedens resultater" (Olsen, 2015, s. 3), og at operationel revision sikrer, at "[...] procedurer og kontroller fungerer efter hensigten. Operationel revision betyder, at revisor skal fokusere på virksomhedens nuværende procedurer for at sikre den fremadrettede effektivitet" (Olsen, 2015, s. 3). Derfor argumenteres der i lederen for, at tilstrækkelig operationel revision er afgørende for opnåelse af en fyldestgørende finansiell revision. Yderligere fremhæves det, at intern revisions indsigt i virksomheden gør, at de er virksomhedens bedste sparringspartner, og derfor bør "[...] fokusere på at skabe værdi ved at revidere de væsentlige og risikofyldte områder i vores virksomheder" (Olsen, 2015, s. 3).

Pointen i forhold til at operationel og finansiell revision ikke nødvendigvis behøver at adskilles, deles ligeledes i en leder i 2020: "Vi har ikke behov for en distinktion mellem operationel og finansiell revision længere. Hvis vi insisterer på at have en distinktion, må det være mellem "revision" og "påtegningrevision", da det jo stadig er en option i den finansielle sektor [...]" (Zorde, 2020, s. 3). Essensen her antages at være, at det for intern revision i finansielle virksomheder er muligt at påtegne regnskabet og dermed foretage klassisk finansiell revision herved, hvor der med "revision" antages henvisning til operationel revision. Intern revision i finansielle virksomheder kan dermed vælge, om deres fokus også skal ligge på revision af årsrapporten eller udelukkende på revision af væsentlige og risikofyldte områder, hvad end de af virksomheden vurderes at være.

Finanstilsynet skriver i revisionsbekendtgørelsen, at intern revision i finansielle virksomheder skal revidere væsentlige og risikofyldte områder, og at intern revision skal afgive erklæring på, "hvorvidt virksomhedens risikostyring, compliancefunktion, forretningsgange og interne kontroller på alle væsentlige og risikofyldte områder er tilrettelagt og fungerer på betryggende vis" (revisionsbkg. § 27, stk. 1), hvilket indikerer operationel revision. I § 24, stk. 2 fremgår det, at der skal udføres finansiell revision, når årsrapporten påtegnes af revisionschefen.

Derfor kan det undre, at det i bilag 4 fremhæves, at årsrapportens indhold i alle tilfælde anses som væsentligt og risikofyldt og dermed skal underlægges revision, samt at det tydeliggøres, at regnskabsaf-læggelsesprocessen altid er væsentlig og risikofyldt. På denne måde pålægges alle interne revisionsaf-delinger i finansielle virksomheder uanset kontekst og tilhørende risikoeksponering at skulle ind over regnskabet. Dette kan synes at være modstridende med skiftet fra den tidligere revisionsbekendtgø-relse med eksplicit opdeling i finansiell og operationel revision til den nuværende revisionsbekendtgø-relse, der skulle indikere et skifte til at se intern revision som virksomhedens sparringspartner i (den operationelle) revision af væsentlige og risikofyldte områder.

Ovenstående indikerer, at Finanstilsynet med revisionsbekendtgørelsen anerkender den værdiska-belse, der ligger i, at intern revision udfører operationel revision. Dog kan der stilles spørgsmålste-gn ved, hvorvidt de oprigtigt mener, at intern revision skal udføre operationel revision, og hvorvidt de sto-ler på, at virksomheden selv kan vurdere, om regnskabet er et væsentligt og risikofyldt område, der kræver finansiell revision.

6. Konklusion - Besvarelse af problemformulering

Hvordan forstår henholdsvis den finansielle branche, der er underlagt lovkrav om intern revision, og andre brancher, som ikke er underlagt dette, værdiskabelse i forhold til intern revision, og hvilken lære kan der uddrages heraf?

Specialet undersøger værdiskabende intern revision med udgangspunkt i en litteraturgennemgang samt interviews med 16 forskellige informanter. 6 af de 16 informanter er fra finansielle virksomheder, og 10 informanter er fra ikke-finansielle virksomheder i Danmark. Informanterne arbejder i interne revisionsafdelinger, hvor 14 af informanterne er revisionschefer, og de resterende 2 er hhv. mellemlider og intern revisor uden ledelsesansvar.

Det kvalitative interviewstudie søger at belyse, hvordan informanter fra hhv. finansielle virksomheder og ikke-finansielle virksomheder forstår værdiskabelse i forhold til intern revision.

Gennem interviewstudiet har vi erfaret, at informanternes forståelse for, hvad der er værdiskabende intern revision, generelt ligner teoriens syn herpå. Derudover minder de finansielle og ikke-finansielle informanternes synspunkter generelt om hinanden. Synspunkterne adskiller sig i mindre grad fra hinanden, end vi umiddelbart forventede ved specialets start.

Informanterne er enige om, at intern revisions værdiskabelse består i, at intern revision leverer relevant arbejde. Hvad der af den enkelte interne revisionsafdeling anses for relevant arbejde, afhænger af virksomheden, hvorfor intern revisions indsigt i virksomheden er essentiel.

Generelt anser informanterne det for værdiskabende, når intern revision har fokus på operationel revision, herunder assuranceopgaver i forhold til governance, risikostyring og interne kontroller. Derudover fremhæves vigtigheden af intern revisions relationer og kommunikation med stakeholders samt intern revisions indsigt, uafhængighed og objektivitet som havende betydning for, at intern revision kan levere relevant og værdifuldt arbejde.

Der ses en forskel mellem de to grupper af informanter ved, at de ikke-finansielle informanter i højere grad end de finansielle informanter har fokus på at udføre rådgivningsopgaver og fremhæver en værdiskabelse herved. Dette kan ses i relation til de krav, som revisionsbekendtgørelsen stiller til assuranceopgaver og uafhængighed for de finansielle virksomheder. De ikke-finansielle virksomheder er ikke underlagt samme eksterne krav, og har dermed større frihed i udførelsen af opgaver.

Derudover fremhæver flere ikke-finansielle informanter, at de mener, at intern revision bidrager med værdi, når de fokuserer på forebyggelse af besvigelser, hvorimod ingen af de finansielle informanter

fremhæver dette. En forklaring herpå kan være, at de finansielle virksomheder anser besvigelsesrisici for at være integreret i kontrolmiljøet, og derfor er første og anden linjes ansvar at håndtere. Hvorimod de ikke-finansielle virksomheder kan tænkes at være mindre modne i første og anden linje, og derfor bliver besvigelsesrisici et eksplicit fokusområde for intern revision.

Inden for de to grupper af informanter forekommer svarene fra de finansielle informanter at være mere ensartede i forhold værdiskabelse sammenlignet med svarene fra de ikke-finansielle informanter. Der synes at være større forskellighed i, hvad der opfattes som værdiskabende intern revision inden for de ikke-finansielle informanter. Dette kan forklares med, at de ikke-finansielle informanter tilhører forskellige brancher, hvor konteksten og risikoprofilen formodes at adskille sig i højere grad, end det er tilfældet med de finansielle virksomheder.

I forhold til hvilken lære, der kan uddrages af specialet, kan det fremhæves, at det især er gavnligt for værdiskabelsen, når intern revision opnår status som trusted advisor. Denne status anses for tilstræbellesværdig for en intern revisor.

Derudover viser undersøgelsen, at det er vanskeligt at måle intern revisions værdiskabelse i praksis.

Vi har også set en forskel i værdiskabelsen mellem de finansielle og ikke-finansielle virksomheder, hvilket kan skyldes uklarheden i revisionsbekendtgørelsen. Specialet belyser den tvetydighed, der fremgår af revisionsbekendtgørelsen, ang. lovgivers forventninger til intern revision i forhold til revision af væsentlige og risikofyldte områder. Det er ikke entydigt, hvorvidt Finanstilsynet anerkender den værdi, der ligger i, at intern revision udfører operationel revision. Det kan undre, at revisionsbekendtgørelsen eksplicit fremhæver i bilag 4, at årsrapportens indhold samt regnskabsaflæggelsesprocessen altid uanset kontekst anses for et væsentligt og risikofyldt område, som intern revision skal revidere. En lære herfra kan være, at intern revision i finansielle virksomheder til en vis grad begrænses i sin værdiskabelse, når revisionsbekendtgørelsen er uklar i sine forventninger til intern revision.

7. Perspektivering

Vores empiri bygger på interviews med interne revisorer, hvorfor værdiskabende intern revision ses i forhold til, hvad de interne revisorer selv mener er værdiskabende i deres arbejde. Alternativt kunne vi have spurgt intern revisions stakeholders, herunder bestyrelsesmedlemmer og direktionsmedlemmer. Dette kunne give et andet syn på værdiskabende intern revision, hvilket anses for relevant at undersøge i et andet speciale. Omfanget af dette speciale i forhold til tid og plads forhindrede os i også at undersøge stakeholders syn på værdiskabende intern revision. Derudover forventes det at være svære at få bestyrelsesmedlemmer og direktionsmedlemmer til at deltage i et interview.

Et andet område, der kunne være interessant at undersøge i et andet speciale, er sammensætningen af bestyrelserne i virksomheder, som har interne revisionsafdelinger, og undersøge, om det har betydning for, hvilken tilgang intern revision har til operationel revision. Flere informanter fortæller, at skiftet til operationel revision typisk er sket ved, at der kom nye medlemmer ind i bestyrelsen, der havde kendskab til den værdiskabelse, som operationel revision medfører, samt ved at skifte revisionschefen ud med en, der ønsker at fokusere på operationel revision. Det kunne være interessant også at se på sammensætningen af bestyrelserne i de virksomheder, som informanterne er ansat i, og undersøge, om der kan findes sammenhænge mellem bestyrelsens sammensætning og intern revisions fokus på operationel revision eller finansiell revision.

Litteraturliste

Bøger

Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Ridlle, C., Salamasick, M. & Sobel, P. J. (2017). *Internal Auditing: Assurance & advisory services*. Lake Mary: Internal Audit Foundation.

Chambers, R. F. (2017). *Trusted Advisor: Key attributes of outstanding internal auditors*. Lake Mary: Internal Audit Foundation.

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

Justesen, L. N., & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*. København: Hans Reitzels Forlag.

Kagermann, H., Reichert, B., Boecker, C., Busch, J., Bussiek, O., Christ, M. H., Eckes, P., Greenberg, P. S. & Kinney, W. (2007). *Internal Audit Handbook: Management with the SAP®- Audit Roadmap*. Walldorf: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Interview: Introduktion til et håndværk*. København: Hans Reitzels Forlag.

Artikler

Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A. & Wood, D. A. (2020). Are Internal Audits Associated with Reductions in Perceived Risk. *Auditing: A journal of practice & theory*, 39 (3), 55-73.

D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R. & Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *Internal Journal of Auditing*, 19, 182-194.

Elm-Larsen, R. (2014). Dannelsen og destruktoren af revisors uafhængighed. *INFO*, 57, 32-35.
<https://www.ia.dk/INFO/INFO57.pdf>

Hansen, K. S. (2019). Leder. *INFO*, 71, 3.
<https://www.ia.dk/INFO/INFO71.pdf>

Hork, V. S. (2016). Hvordan sikres uafhængighed og objektivitet i intern revision. *INFO*, 62, 8-10.
<https://www.ia.dk/INFO/INFO62.pdf>

Kotb, A., Elbardan, H. & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: A post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability*, 33 (8), 1969-1996.

Kyhnaug, C. (2014). Den interne revisions uafhængighed set fra en intern revisions synsvinkel. *INFO*, 57, 30-31.
<https://www.ia.dk/INFO/INFO57.pdf>

Lenz, R. & Hahn, U. (2015). A Synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30, 5-33.

Lundgaard, M. R. (2017). Hvordan "Trusted Advisor" konceptet ændrede vores arbejdsmetode og opfattelsen af Intern revision. *INFO*, 67, 12-16.

<https://www.iaa.dk/INFO/INFO67.pdf>

Olsen, J. S. (2015). Leder. *INFO*, 61, 3.

<https://www.iaa.dk/INFO/INFO61.pdf>

Roussy, M. & Perron, A. (2017). New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *AP*, 17 (3) – *PC*, 17 (3), 345-385.

Sobel, J. P. (2011). Internal Auditing's Role in Risk Management. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

<https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Internal%20Auditing's%20Role%20in%20Risk%20Management.pdf>

Turetken, O., Jethefer, S. & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35 (2), 238-271.

Zinca, C.-L. (2016). Measuring the value of internal audit in the banking industry. *Audit Financiar*, 14 (9), 1009-1024.

Zorde, T. (2020). Leder. *INFO*, 76, 3.

<https://www.iaa.dk/INFO/INFO76.pdf>

Eksterne undersøgelser

Stafford, V. H. & Thor, M. (2016). Achieving Excellence in Assurance, Strategic Risk Insights, and more: Viewpoints from financial services stakeholders. *The Institutes of Internal Auditors, CBOK*.

http://theiia.mkt5790.com/CBOK_2015_Stakeholder_FSE_Achieving_Excellence?webSyncID=71acba44-4604-eb00-c9d2-9285edc50c68&sessionGUID=25588300-32e7-7da4-5d0b-ec1961bd02ea

Eulerich, M. & Lenz, R. (2020). Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Audit: Best Practise for the Profession. *Internal Audit Foundation*.

<https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Measuring-Value-Report.pdf>

Internetsider/blogs

Chambers, R. (2018). *Without Trust, There Is No Trusted Advisor*, 22. januar 2018. Internal Auditor.

<https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2018/Pages/Without-Trust-There-Is-No-Trusted-Advisor.aspx>

Corporate Governance. (n.d.) *Anbefalinger for god selskabsledelse*.

<https://corporategovernance.dk/gaeldende-anbefalinger-god-selskabsledelse>

Jacka, M. (2019). *Trying to Define Trusted Advisor*, 16. April 2019. Internal Auditor.

<https://iaonline.theiia.org/blogs/jacka/2019/Pages/Trying-to-Define-Trusted-Advisor.aspx>

Pelletier, J. (2018). *Measuring Internal Audit's True Value*, 22. marts 2018. Internal Auditor.
<https://iaonline.theiia.org/blogs/Jim-Pelletier/2018/Pages/Measuring-Internal-Audit%27s-True-Value.aspx>

The Institute of Internal Auditors. (n.d). *Definition of Internal Auditing*.
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

The Institute of Internal Auditors. (2016). *Code of Ethics*.
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2010-06-16_10165_Code_of_Ethics.pdf

The Institute of Internal Auditors. (2017). *Standards Glossary*.
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/standards-glossary.aspx>

The Institute of Internal Auditors. (n.d.) *The Value of Internal Auditing for Stakeholders*.
https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/10405_GOV-Global_Value_Proposition_Flyer_Update-FNL-Hi.pdf?fbclid=IwAR1TIWXBVrvsumxfgcXxcHjcmsqQsKmboXW0_u1QW9tibaRGR8UtDibKDCY

The Institute of Internal Auditors. (2019). *Three Lines of Defense*.
<https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/3LOD-IIA-Exposure-Document.pdf>

The Institute of Internal Auditors, Global. (2020). The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense. *The Institute of Internal Auditors, Global*.
<https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated.pdf>

Regelsæt

Bekendtgørelse af lov om finansiel virksomhed (LBK nr. 1447 af 11/09/2020).
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1447>

Uafhængighedsbekendtgørelsen. (2016). Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (BEK nr. 735 af 17/06/2016).
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/735>

Revisionsbekendtgørelsen. (2014). Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner (BEK nr. 1392 af 15/12/2014).
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2014/1392>

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

IESBA & FSR. (2018). *Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer) herunder internationale standarder for uafhængighed*.
[https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Etik%20og%20uafhængighed/Etiske%20Regler%202019-EN-DA%20version_150519_endelig%20version%20\(1\).pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Etik%20og%20uafhængighed/Etiske%20Regler%202019-EN-DA%20version_150519_endelig%20version%20(1).pdf)