KONTINUERLIG REVISION

2016

ET BUD PÅ DEN FREMTIDIGE REVISION OG RAPPORTERING

Titel
Kontinuerlig Revision
- Et bud på den fremtidige revision og rapportering

Kandidatspeciale af
Karen Jul Andersen &
Charlotte Lauritsen

Vejleder
Hans Henrik Berhting

Studie
Cand.merc.aud.

Periode
1. februar 2016 -
31. maj 2016

Antal Sider
90 normalsider

AALBORG UNIVERSITET

FORORD

Dette kandidatspeciale er afslutningen på gruppemedlemmernes 2-årige uddannelsesforløb på cand.merc.aud. ved Aalborg Universitet 2016. Gruppens interesse indenfor revisionsbranchens udvikling har været udgangspunkt for specialet - og særligt indenfor emnet 'kontinuerlig revision'. Her har gruppen ønsket at undersøge revisionsmetoden i en dansk kontekst. Gruppen har fundet emnet yderst spændende og lærerigt at arbejde med.

I forlængelse heraf vil gruppen gerne sige en stor tak til Hans Henrik Berthing for hans vejledning. Hans yderst positive tilgang til gruppens valg af emne har været til stor motivation for gruppemedlemmerne. Derudover har hans vejledning været til stor inspiration og hans henvisninger til relevante kontaktpersoner har i høj grad haft betydning for specialets endelige indhold.

I forbindelse med udarbejdelsen af gruppens spørgeskemaundersøgelse skal derfor lyde en stor tak til Kim Stormly Hansen – dels for hans feedback som testpilot på spørgeskemaet, men også for hans udsendelse af spørgeskemaet til medlemmerne af IIA, foreningen af interne revisorer i Danmark. En stor tak skal også lyde til statsautoriseret revisor, Henrik Kjær Andersen, der ligeledes har været testperson på gruppens spørgeskema.

Derudover skal der selvfølgelig lyde en stor tak til alle de interne og eksterne revisorer, som i revisionsbranchens højsæson, har taget sig tiden til at besvare gruppens spørgeskema, hvilket gruppen er yderst taknemmelig over.

Til sidst skal der endelig lyde en stor tak til Troels Hollesen, cand.mag. i dansk, som har udført et stort stykke arbejde med korrekturlæsning på specialet.

Gruppen har selv stået for den grafiske opsætning af specialet. Alle billeder der er blevet anvendt i projektet kommer fra www.pexels.com, som gratis stiller billeder til rådighed. Derfor kan gruppen uden tilladelse fra siden ændre, kopiere og distribuere billederne.

Rigtig god læselyst!

Karen Jul Andersen - studienr. 2011-5678

Charlotte Lauritsen - studienr. 2011-4140

ABSTRACT

This master's thesis discusses the subject of Continuous Auditing as a suggestion for the method of auditing in the future. The auditors are met with a new set of demands from the customers, such as updated financial information – anytime, anywhere. The investors demand the information as close to the event as possible. A growing part of investors finds the traditional approach of auditing old fashioned, in that sense that the auditing opinion is not at the disposal of the decision makers until almost an entire year after the occurrences have taken place. By the means of continuous auditing the companies are able to give an up to date report on the financial information of the company. Continuous auditing has the potential of being very practicable for companies with an internal audit function, hence the title of the thesis – 'How is the external auditor's use of the work of internal auditor influenced by continuous auditing?'

In order to answer the question the group has produced a questionnaire survey and discovers that the internal audit function to a great extent complies with the updated requirements of the ISA 610. This however does not reflect the views of the external auditors on the practicability of the internal auditors work. The group designs a model that shows the levels of trust in the relationship between the internal auditors and the external auditors – and the importance of the mutual professional trust in the co-operation between them. The answers of the survey suggest that practicability of continuous auditing depends on the trust of the external auditors in the work of the internal auditors.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1 - Et indblik i fremtidens rapportering ... 9
1.1 - Hvordan er udviklingen i udlandet? ... 9
1.1.1 - 'Close to the event' ... 9
1.1.2 - Hvordan kan udfordringerne løses? ... 10
1.1.3 - Bedre afdækning af besvigelser ... 10
1.1.4 - De teknologiske muligheder ... 10
1.1.5 - Dynamiske markedsforhold ... 11

1

2 - Hvorfor kontinuerlig revision? ... 14
2.1 - Hvad vil kontinuerlig revision kunne bidrage med? ... 14
2.1.1 - Potentiel efterspørgsel ... 14
2.1.2 - Løbende vurderinger ... 14
2.1.3 - Er den traditionelle revisionsproces forældet? ... 15
2.1.4 - For hvem vil kontinuerlig revision være relevant for? ... 15
2.2 - Afgrænsning ... 17
2.3 - Metode og emnevalg ... 19
2.4 - Anvendt arbejdsmetode ... 19

2

3 - Kontinuerlig revision ... 24
3.1 - Historisk overblik af forskningen i kontinuerlig revision ... 24
3.1.1 - Optakten til kontinuerlig revision: Elektronisk databehandling ... 24
3.1.2 - Introduktionen af kontinuerlig revision ... 25
3.2 - Hvad er kontinuerlig revision? ... 26
3.2.1 - Traditionel revision vs. Kontinuerlig revision ... 26
3.2.2 - Revisorernes kontinuerlige erklæringer ... 29
3.3 - Forudsætningerne for kontinuerlig revision ... 30
3.3.1 - Pålidelige systemer ... 30
3.3.2 - Høj grad af automatisering ... 31
3.3.3 - Fælles regnskabssprog ... 31
3.3.4 - Rettidig information ... 31
3.3.5 - Revisorernes færdigheder ... 31

4 - Den eksterne revisors anvendelse af den interne revisors arbejde ... 32
4.1 - ISA 610 - Anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde ... 32
4.1.1 - Relevansen af den interne revisors arbejde ... 32
4.2 - ISA 315–Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ... 34

3

5 - Metodiske overvejelser vedr. spørgeskema ... 38
5.1 - Stikprøveudvælgelse og design ... 38
5.1.1 - Stikprøveudvælgelsen og operationel gennemgang ... 38
5.1.2 - Design af spørgeskema ... 39
5.2 - Indhentning af data ... 40
5.2.1 - Rammefejl og frafald ... 40
5.3 - Svarprocent og bortfald ... 41
5.4 - Vurdering af spørgeskemaets reliabilitet og validitet ... 41
5.4.1 - Problematikkerne ved anvendelsen af et spørgeskema ... 41

6 - Spørgeskemaundersøgelses resultater ... 43
6.1 - Besvarelser – Interne revisorer ... 44
6.2 - Besvarelser – Eksterne revisorer M.K. ... 48
6.3 - Besvarelser – Eksterne revisorer U.K. ... 52

7 - Hypotese 1 og 2 – Kan de be- eller afkræftes? 56
7.1 - Relevansen af intern revisors arbejde? 56
7.2 - Hypotese nr. 1: Opfylder de interne revisorer kvalitetskravene jf. ISA 610?.. 56
7.2.1 - Organisatorisk placering og objektivitet 56
7.2.2 - Kompetencer 58
7.2.3 - Anvendelse af en systematisk og disciplineret metode, der omfatter kvalitetsstyring... 59
7.3 - Opsamling på hypotese nr. 1 59
7.4 - Hypotese nr. 2: I hvor høj grad bliver arbejdet udført af intern revision anvendt?.. 61

8 - Hvordan opnås en højere anvendelse af intern revisions arbejde? ... 63
8.1 - Tillid – som afgørende faktor 63
8.2 - Forskning i 'tillid' 63
8.3 - Kan der være tale om forskellige grader af tillid? 64
8.4 - Sammenhæng mellem tillid, kvalitet og pris? 66
8.4.1 - Tillidsmodellen 66
8.4.2 - Metodekritiske overvejelser 70
8.5 - Tillidsmodellen anvendt i praksis 71
8.5.1 - Kan der budgetteres med færre revideringstimer for den eksterne revisor? 71
8.5.2 - Vil den eksterne revisors andel af anvendt intern revisionsfunktions arbejde blive større?.... 73
8.5.3 - De eksterne revisorers tillid til den interne revisionsfunktions arbejde... 74
8.5.4 - Gruppens svar på hypotese nr. 3 75

9 - Udfordringerne ved anvendelse af en kontinuerlig revision 78
9.1 - Planlægning 78
9.2 - Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder 78
9.3 - For omkostningstungt 79
9.4 - Virksomhedernes IT-systemer 81
9.5 - Manglende uafhængighed mellem revisor og virksomhed 81
9.6 - For svage revisionsbeviser 82
9.7 - Revisorenes IT-kendskaber 82
9.8 - Kvaliteten af virksomhedernes data 83
9.9 - Overflod af information 83
9.10 - Større risiko for selvrevision 84
9.10.1 - Opsamling: Hvilke udfordringer anses som værende største? 84
9.11 - Vil fordelene overstige udfordringerne? 85
9.11.1 - Fordele vs. udfordringer ifølge de interne revisorer 85
9.11.2 - Fordele vs. udfordringer ifølge de eksterne revisorer M.K. 86
9.11.3 - Fordele vs. udfordringer ifølge de eksterne revisorer U.K. 86
9.11.4 - Opsamling: Situationsbillede af fordele og udfordringer 87

10 - Hvordan kan tilliden forøges? 89
10.1 - Standarder og lovregulering 89
10.2 - Højere grad af IT-forståelse hos revisor 90
10.2.1 - Uddannelse af fremtidens revisorer 91

11 - Konklusion 93

12 - Perspektivering 95

13 - Litteraturliste 96

Bilag 1 - Spørgeskemaundersøgelsen 100

4

5

"Revisorbranchen står midt i en brydningstid. Vi ser en række globale tendenser og trends, der påvirker hele samfundet, og den måde vi tænker og arbejder på – og dermed også udviklingen i revisorbranchen"

- FSR, 2016a

1. ET INDBLIK I FREMTIDENS RAPPORTERING

Hvordan bliver fremtidens revision og rapportering? – Ingen kender det endelige resultat, men en stigende faglig interesse for netop dette spørgsmål ses tydeligt i de seneste års antal af nyudgivne publikationer og artikler både i ind- og udland. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, beskriver situationen i deres strategiplan 2016-2018 som: ***"Revisorbranchen står midt i en brydningstid. Vi ser en række globale tendenser og trends, der påvirker hele samfundet, og den måde vi tænker og arbejder på – og dermed også udviklingen i revisorbranchen"*** (FSR, 2016a).

Tid til forandringer

1.1 - Hvordan er udviklingen i udlandet?

Når blikket vendes mod verdens største revisororganisation, AICPA, American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA, 2016a), peger deres 2025-strategiplan (udgivet tilbage i år 2011) i retningen af nye tendenser, som: ***"With the increasing prevalence of mobile technology and faster networks, people expect to have up-to-date information available wherever and whenever. This will drive financial reporting to be faster and, eventually, to be delivered in real-time"*** (AICPA, 2011). Dette indikerer nye værktøjer og nye kundebehov, som vil ændre revisorens arbejdsproces og leveringsydelse – tendenser som også kan genkendes i én af AICPA's nyeste publikationer, 'Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future' (2015a). Publikationen er en samling af forskellige essays og case-studier, hvori en række synspunkter vedrørende den nuværende og kommende regnskabsaflæggelse fremlægges.

Nye kundeønsker

I forordet til publikation skriver AICPA, at formålet med udgivelsen er at være på forkant med de nye udfordringer og muligheder, som de seneste teknologiske fremskridt vil tilvejebringe. Som AICPA selv udtrykker det: ***"[…] we need to align the profession to continue to meet client needs and expectations"*** (AICPA, 2015a) - en langt fra ukendt opgave for erhvervet, men hvor nyhedsværdien ligger i de seks indsamlede essays viden og indsigt omkring kontinuerlig revision. En revideringsmetode hvor revisor i løbet af kalenderåret kan afgive erklæringer om virksomhedsforhold (begrebet vil blive nærmere forklaret i kapitel 2, afsnit 3), og dermed blive i stand til at imødekomme kundernes behov og forventninger. Forfatterne anerkender de ændrede kundebehov og bidrager positivt med cases og modeller som alternativer til den traditionelle årlige revidering.

Anvend de teknologiske hjælpemidler

1.1.1 - 'Close to the event'

I publikationens første essay 'Continuos Auditing – A New View' udtrykker forfatterne Bumgarner og Vasarhelyi det således; ***"Groomer and Murthy (1989) and Vasarhelyi and Halper (1991) have respectively argued for and demonstrated the desirability and possibility of "closer to the event" assurance processes"*** (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015). For Bumgarner og Vasarhelyi er hverken behovet eller muligheden for revisionshandlinger tættere på de faktiske begivenheder en ukendt problemstilling i branchen. De nævner tillige, at ***"Technology is already present to achieve 'close to real time assurance"*** Det, som har lagt til hindring for anvendelsen af en supplerende mere løbende revisionsproces, har bestået i, at behovet for en mere løbende orientering kun langsomt er blevet anerkendt i de professionelle vejledninger (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015).

Bring revisor helt tæt på de faktiske hændelser

Bumgarner og Vasarhelyi tilføjer, at den traditionelle revidering har nogen helt grundlæggende uhensigtsmæssigheder, som skyldes, ***"[…] that traditional audits are performed only once a year"*** samtidigt med, at ***"[…] audit data may be gathered long after economic events are recor-***

Opnå rettidige informationer

ded" (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015). Bumgarner og Vasarhelyi siger, om forholdet mellem den traditionelle og den løbende revisionsaflæggelse, at: "***Assurance close to the event allows for inter-process fault blocking and rapid management/auditor intervention into incorrect or unexpected events […]"***, hvilket tydeliggør Bumgarner og Vasarhelyi's begejstring for mere løbende revision (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015).

1.1.2 - Hvordan kan udfordringerne løses?

Set i lyset af svaghederne ved den traditionelle årlige revidering anser flere fagfolk (AICPA, 2015a) konceptet 'kontinuerlig revision' som løsningsmetoden. Det samme gør sig gældende for Bumgarner og Vasarhelyi, som i deres artikel anvender CICA/AICPA's definition for kontinuerlig revision, som: ***"A continuous audit is a methodology that enables independent auditors to provide written assurance on a subject matter, for which an entity's management is responsible, using a series of auditor's reports issued virtually simultaneously with, or a short period of time after, the occurrence of events underlying the subject matter (CICA/AICPA, 1999)"*** (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015).

Anvend kontinuerlig revision som metode

Hvor gruppen har fortolket denne definition som, at kontinuerlig revision er en arbejdsmetode, der gør det muligt for den uafhængige revisor at give en skriftlig rapportering om et emne, hvor virksomhedens ledelse stadigvæk har ansvaret, ved hjælp af en række udsendte revisorerklæringer udstedt næsten samtidigt med eller med et kort tidsrum efter begivenhedens eller genstandens hændelse.

1.1.3 - Bedre afdækning af besvigelser

I AICPA's essay nummer to 'The Current State of Continuous Auditing and Continuous Monitoring' (Byrnes et al., 2015) fremhæves desuden to yderligere årsager til, at den traditionelle aflæggelse af årsregnskabet er uhensigtsmæssig: ***"First, the manual audit is based on a sampling of records in identified risk areas and therefore may fail to capture all relevant data. Second, even if problems are uncovered, the lag between event occurrence and detection may be too significant to allow for sufficient remediation and recovery"*** (Byrnes et al., 2015). Byrnes et al. finder det utilstrækkeligt at basere sig stikprøvevist og tillige med en op til flere måneders tidsforskydning, når en effektiv kontinuerlig revisionsmetode kan afdække eventuelle besvigelser langt tidligere i forløbet og måske helt reducere ressourcetabet for virksomheden.

Minimere besvigelsesmulighederne

I essay nummer tre, 'Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit' (2012) tager Al-Awadhi et al. udgangspunkt i, hvordan revisionsdisciplinen fortsat kan trives og give langsigtede værdier for samfundet som helhed. I lighed med Bumgarner og Vasarhelyi (2015) finder Al-Awadhi et al. det uhensigtsmæssigt, at den traditionelle revisionsprocedure arbejder ud fra en bagudrettet tilgang og først længe efter begivenhedens eller aktivitetens forekomst kan identificere denne. Jævnført Al-Awadhi et al. vil anvendelse af løbende automatiseret revisionsprocesser gøre; ***"[…] auditors are able to obtain a better understanding of business operations as well as enhanced levels of expertise and professional skepticism"*** (Al-Awadhi et al., 2012). Særligt forekommer de manuelle revisionsprocedurer og stikprøveudtagelser som problematiske for Al-Awadhi et al., da 'Association of Certified Fraud Examiners' i år 2010 kunne offentliggøre et globalt samlet tab på over 2.9 trillion dollars for år 2009, som skyldtes bedrageri i virksomhederne (Al-Awadhi et al., 2012). Al-Awadhi et al. (2012) skriver endvidere: ***"More important, this figure continues to rise"***.

Bedre virksomhedsforståelse

1.1.4 - De teknologiske muligheder

Fjerde essay 'Reimagining Auditing in a Wired World' (Criste et al., 2014) indleder med spørgsmålet om, hvordan den finansielle revision ville udformes, hvis det var en helt ny serviceydel-

se. Criste et al. er af den opfattelse, at revisionsprocesserne i så fald ville være helt anderledes baseret på de teknologiske muligheder og tilvejebringe: ***"the most effective and efficient service possible within the bounds of economic viability"*** (Criste et al., 2014). Den nuværende situation er istedet, jf. Criste et al. (2014) endt således; ***"Instead, for the most part, auditors use legacy processes that are not much different from those of 50 years ago except that they have been computerized"***. En situation hvor erhvervet har været tryllebundet af, hvordan revisionsprocesserne, revisionsstandarderne og vejledningerne plejer at være (Criste et al., 2014). Revisionens overordnede mål om at opnå et rimelig højt niveau af sikkerhed for, at årsregnskabet ikke indeholder væsentlige fejlinformationer, skal fortsat være det samme (Criste et al., 2014). Det er blot metoden til at opnå samme grad af sikkerhed, som Criste et al., 2014 finder langt mere effektiv og omkostningsbesparende, hvis de teknologiske blev anvendt med en hyppigere frekvens.

Aktivt bruge de teknologiske muligheder

I femte essay 'Data Analytics for Financial Statement Audits' fremhæver Trevor R. Stewart (2015), at det er et problem med fortidens (og i nogen grad, nutidens) mange personlige inspektioner, når disse kan automatiseres. Ydermere er der pt. tilgængelige teknikker indenfor dataanalyse, der kan identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og samtidigt reducere opdagelsesrisikoen. Stewart (2015) beskriver den nuværende situation som værende mærket af en kronisk mangel på dataforskere og understreger, at: ***"The time is ripe for transformative thinking in the profession"***.

Anvend dataanalyser

1.1.5 - Dynamiske markedsforhold

'Managing Risk and the Audit Process in a World of Instantaneous Change' (Brennan et al., 2015) er i lighed med førnævnte tekster enige i, at virksomhedernes omstændigheder konstant er dynamiske, hvilket tilvejebringer et behov for kontinuerlig revision. Den kontinuerlige tilgang vil, ifølge Brennan et al., betyde, at revisionen bliver rettidig og med en højere grad af sikkerhed bliver i stand til at erklære sig om virksomhedens forhold (Brennan et al., 2015). De dynamiske markedsvilkår vil nødvendiggøre flere ajourførte risikovurderinger for at sikre en fyldestgørende revisionsplan og tilsvarende revisionskvalitet (Brennan et al., 2015). Brennan et al. (2015) skriver: ***"[…] we live in a society where business circumstances and risk factors can and do change very abruptly, thus substantially reducing the lead time for effectively responding to changing conditions"***. De skiftende markedsvilkår er dermed ensbetydende med kortere reaktionstid og fordrer respons med det samme, hvilket en kontinuerlig revision vil kunne være behjælpelig med (Brennan et al., 2015). Et skifte væk fra den traditionelle revisionsproces er ganske nødvendigt, mener Brennan et al. (2015), og tilføjer: ***"[…] this dynamic approach will present problems for the traditional auditor who tends to be resistant to change and demonstrate rigidity relative to application of auditing standards"***.

Opnå højere revisionskvalitet

KAPITEL 1

DETTE KAPITEL VIL INTRODUCERE SPECIALETS PROBLEMFELT SAMT PROBLEMFORMULERING. HERI OPSTILLES GRUPPENS 3 HYPOTESER, AFGRÆNSNINGEN PRÆSENTERES OG SPECIALETS METODE BESKRIVES.

2. HVORFOR KONTINUERLIG REVISION?

I den nedenstående tekst belyses de eventuelle forbedringsmuligheder som en kontinuerlig revision vil kunne bidrage med. I forlængelse heraf vil gruppen se på relevansen af et eventuelt skifte til en kontinuerlig revisionsproces og identificere segmentet, for hvem implementeringen synes at være særlig relevant for. Dertil vil specialets problemformulering blive udledt, der vil blive introduceret for de tre hypoteser som gruppen anvender til besvarelsen af denne og specialets afgrænsning vil blive forklaret. Endelig vil kapitlet blive afsluttet med et afsnit om metode og overvejelserne omkring specialets opbygning.

2.1 - Hvad vil kontinuerlig revision kunne bidrage med?

Anvend uudnyttet IT-potentiale

Bumgarner og Vasarhelyi fremhæver et uudnyttet potentiale i revisors IT muligheder, som; ***"The evolution of IT also creates opportunities for the introduction of further audit tools and methodologies […]"*** – særligt, at systemerne kunne bidrage med ***"[…] decentralization, distribution, online posting, continuous (or at least daily) closing of the books, and paperlessness […]"*** (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015). Årsagen til at Bumgarner og Vasarhelyi betegner potentialet som uudnyttet, skyldes at ***"Although many systems exist that present some degree of decision intelligence and even predictive behavior (Kuenkaikaew, 2013), artificial intelligence applications in business are not yet so prevalent to create an audit challenge"*** Bumgarner & Vasarhelyi, 2015). Bumgarner og Vasarhelyi kan dermed berette om en udvikling for henholdsvis it-systemerne og revisionsprocesserne som ikke har været proportionale.

Opnå bedre overblik

Jævnført Byrnes et al. vil den kontinuerlige revisionsmetode kunne bidrage med: ***"[…] real promise in contributing to organizational efficiency, effectiveness, and long-term profitability"*** (Byrnes et al., 2015). Udover den forøgede effektivisering og forbedrede rentabilitet, som Byrnes et al. nævner, tilføjer Al-Awadhi et al. (2012), at en løbende revisionsproces vil kunne bidrag med et forbedret analysegrundlag. Al-Awadhi et al. (2012) skriver: ***"[…] the programs in this category contain the capabilities to continuously capture exceptions and outliers in data sets from disparate systems, provide information and alerting mechanisms to relevant personnel in an ongoing manner, and essentially confront issues such as fraud, errors, and misuse of resources in real-time"***. Ved hjælp af den kontinuerlige brug af it-programmerne og programmernes funktionalitet ser Al-Awadhi et al. (2012), at en kontinuerlig revisionsproces vil kunne bidrage med en højere grad af sikkerhed og samtidigt tilvejebringe et forbedret 'virksomhedsoverblik', fordi der løbende vil indsamles viden om virksomhedens eventuelle 'uregelmæssigheder'.

2.1.1 - Potentiel efterspørgsel

Opnå højere pålidelighed

Desuden påpeger Al-Awadhi et al. (2012) også en fremtidig efterspørgsel hos investorerne, set i form af efterspørgsel efter uafhængige erklæringer om pålideligheden af visse virksomhedsoplysninger. Al-Awadhi et al. tilføjer: ***"Consequently, the need for a 24/7 auditing protocol becomes apparent if firms intend to compete for scarce resources and ultimately succeed in the current and evolving real-time global economy"*** (Al-Awadhi et al., 2012). Al-Awadhi et al. fremhæver dermed et afgørende effektiviseringselement ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces.

2.1.2 - Løbende vurderinger

Criste et al. (2014) påpeger tillige, at med de it-baserede og løbende datakilder vil det være; ***"possible to simultaneously analyze and visualize the complete population in ways that can reveal unexpected patterns and outliers worthy of special investigation"***. De it-baserede datakil-

der kan dermed sørge for, at de usædvanlige begivenheder vil blive opfanget og tilført opmærksomhed, så revisoren kan tage stilling til, hvorvidt begivenheden kræver nærmere undersøgelse (Criste et al., 2014). Yderligere kan mængden af falsk positive reduceres ved hjælp af statistiske teknikker, således at revisorernes tidligere frygt for et overvældende antal af falsk positive ikke bliver tilfældet (Criste et al., 2014). Hertil nævner Criste et al. (2014) desuden en yderligere fordel ved anvendelse af en mere kontinuerlig revisionsmetode som ses ved, at den kontinuerlige revidering i højere grad kan fordele revisors arbejdsindsats hen over regnskabsåret og reducere arbejdsbyrden samt stress i løbet af den travle sæson.

Opfange usædvanlige hændelser

Brennan et al. (2015) finder det også fordelagtigt, at revideringen ikke kun er bestående af arbejde efter det afsluttede regnskabsår. Kontinuerlig revision bidrager nemlig med aktiv interaktion mellem revisor og virksomheden i løbet af det aktuelle regnskabsår. Som Brennan et al. skriver; ***"In this way, audit plans, audit procedures and tests, and organizational risk management policies and activities can all be addressed and revised in a proactive manner"*** – Kontinuerlig revidering kan dermed effektivisere planlægningen, revisionsprocedurerne mv. for både revisor og virksomheden, fordi revisoren proaktivt udfører sine opgaver.

Foretage proaktive handlinger

Det vil sige, ud fra de ovenstående udtalelser kan mange forbedringsmuligheder ved en kontinuerlig revisionsproces således nævnes; højere grad af automatisering, forøget effektivisering, højere grad af sikkerhed, bedre besvigelsesafdækning og ikke mindst opfylde den fremtidige efterspørgsel hos investorerne. En vis tilbageholdenhed omkring udsagnet er dog nødvendigt, fordi denne type af rapportering og tankegang vil være helt anderledes end den nuværende. Som FSR den 12. januar 2016 skriver: ***"Der er ingen tvivl om, at fremtidens rapportering bliver anderledes end den rapportering, vi ser i dag. Den traditionelle årsrapport er velstruktureret og baseret på kendte regler og begrebsrammer, men kritiseres bl.a. for at være for bagud skuende og for ikke i tilstrækkelig grad at indregne immaterielle aktiver og andre "usynlige" ressourcer"*** (FSR, 2016b). Som flere af artiklerne antyder, kommer oplevelsen af den fremtidige revisionsproces derfor i høj grad til at afhænge af den enkelte revisors forudindtagede stilling til konceptet og villighed til at udvikle sig.

Væk fra det bagud skuende

2.1.3 - Er den traditionelle revisionsproces forældet?

Der vil opstå et behov for en ny fremgangsproces, hvis formålet er, som AICPA kan citeres for, at branchen skal være på forkant med de nye udfordringer, og dermed betyde en tilpasning af revisorernes arbejdsmetode set i forhold til de senere års teknologiske fremskridt (AICPA, 2015a). Bumgarner og Vasarhelyi (2015) tilføjer; ***"It may be overambitious to attempt to resolve the confusion generated by the expansion of functions taken over by technology and their effect on the "lines of defense" […]"***, og siger dermed, at det kan ikke forventes, at de teknologiske tiltag alene kan afstedkomme en succesfuld implementering af kontinuerlig revision. De påpeger, at: ***"It suffices to understand that internal and external business related functions aim to achieve corporate objectives"*** (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015) og vil dermed sige, at resultatet af en kontinuerlig revisionsproces er afhængig af, en fælles indsats fra både de eksterne og interne aktører.

Ikke kun teknologiske tiltag

2.1.4 - For hvem vil kontinuerlig revision være relevant for?

I princippet vil kontinuerlig revision være relevant for alle de virksomheder, der opfylder forudsætningerne for anvendelsen heraf, som eksempelvis de virksomheder, der har mange rutinebaserede transaktioner med hårde, let kvantificerbare datainformationer (Jeppesen, 2003) (mere detaljeret beskrivelse af forudsætningerne nævnes i kapitel 2, afsnit 3.3 'Forudsætningerne for kontinuerlig revision'). Indledningsvist kan det dog nævnes, at den kontinuerlige revision kan have en særlig relevans for de virksomheder, som har en intern revisionsafdeling.

Relevant for dem med en intern revisionsfunktion

Det vil sige særligt de virksomheder, som opfylder § 17, stk. 3 i 'Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner', og dermed i de to seneste regnskabsår på balancetidspunktet i gennemsnit har haft 125 eller flere fuldtidsansatte. Når virksomheden opfylder ovenstående kriterium, og den interne revisionsafdeling dermed er påkrævet, kan en kontinuerlig revidering blive interessant, da revisorlovens § 26, stk. 2, 1. pkt., angiver, at den eksterne revisor ikke må betinge sig et højere vederlag for sit arbejde end der kan anses for rimeligt. Hvilket vil sige, at såfremt der eksisterer pålidelige interne revisionsbeviser, så skal den eksterne revisor også anvende dem, da vedkommende ellers vil udføre unødvendigt arbejde.

Præcis dette samarbejde mellem en virksomheds interne revisionsfunktion og dens eksterne revisor samt hvorvidt en kontinuerlig revisionsproces vil kunne forøge den eksterne revisors anvendelse af intern revisors arbejde har særligt optaget gruppens interesse, og derfor har gruppen ønsket at arbejde med følgende problemformulering:

Problem-formulering

Hvilken indflydelse vil kontinuerlig revision have på den eksterne revisors brug af den interne revisors arbejde?

Arbejder med 3 hypoteser

Udledt af denne problemformulering har gruppen yderligere valgt at opstille tre hypoteser dels til at konkretisere selve besvarelsen af problemformuleringen, men også for at være retningsgivende for selve analyseprocessen.

Første hypotese tager udspring i ISA 610, fordi IAASB tilbage i november 2013 ajourførte denne standard for at tilvejebringe en mere tidssvarende og detaljeret standard, der eksempelvis ville præcisere standardens retningslinier for vurderingen af, hvornår det var muligt at anvende den interne revisionsfunktions arbejde som grundlag for opnåelsen af tilstrækkeligt revisionsbevis (FSR & IIA, 2013) - I kapiel 2, afsnit 4 kan der læses en nærmere beskrivelse af ISA 610s indhold. Blandt ændringerne er der tilføjet yderligere krav og vejledning til vurdering af den interne revisionsfunktions kompetencer og objektivitet, eksempelvis at den interne revision skal anvende en systematisk og disciplineret metode, der omfatter kvalitetsstyring (FSR & IIA, 2013). Yderligere kunne nævnes introduktionen af sikkerhedsforanstaltninger til at modvirke anvendelse af eventuel utilstrækkeligt udført arbejde fra den interne revisionsfunktions side af (FSR & IIA, 2013). I forlængelse heraf har gruppen opstillet hypotese nummer 1:

Hypotese 1

Hypotese nr. 1:
De interne revisionsfunktioner opfylder de ajourførte ISA 610's krav

Foruden de ajourførte standardkrav påpeger Bumgarner og Vasarhelyi (2015) tillige, at der ligger et oplagt potentiale i de interne revisionsprocesser, nemlig: ***" […] that many internal audit procedures can be automated, thus saving costs, allowing for more frequent audits and freeing up the audit staff for tasks that require human judgment"*** (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015). Det vil sige, at allerede genkendelige procedurer dermed kan blive omkostningsbesparende og mere objektive ved anvendelse af de teknologiske muligheder indenfor en kontinuerlig revisionsproces (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015), hvis den interne revisionsfunktion opfylder ISA 610's retningslinier, og dermed kan indgå i ekstern revisors arbejde.

I forlængelse af dette har gruppen ønsket at undersøge den eksterne revisors anvendelse af intern revisions arbejde, da FSR og IIA netop tilbage i 2013 inden opdateringen af ISA 610 fandt frem til, at de eksterne revisorers anvendelse af intern revisionsfunktions arbejde var for lav (FSR & IIA, 2013). Har en præcisering af ISA 610, og dermed en præcisering af hvornår arbej-

det udført af intern revisionsfunktion kan benyttes til ekstern revisors risikovurdering, forøget ekstern revisors anvendte andel af intern revisionsfunktions arbejde? Eller er situationen den samme som inden ISA 610 blev ajourført, nemlig at ekstern revisor ikke i tilstrækkelig høj grad anvender intern revisionsfunktions arbejde? Dette har gruppen valgt at undersøge nærmere og har resulteret i følgende hypotese:

Hypotese nr. 2:
De eksterne revisorer bruger ikke intern revisions arbejde i tilstrækkelig høj grad

Hypotese 2

Ovenstående hypotese er også inspireret af fokusområderne i Byrnes et al.'s essay (2015), da de ser et stort potentiale i anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces, som i øjeblikket standses af en manglende markedsføring af kontinuerlig revision og manglende udbud af relevante kurser. På grund af fraværet af den manglende markedsføring og manglende udbud af relevante kurser mener Byrnes et al. (2015), at de eksterne revisorer ikke i tilstrækkelig høj grad anvender intern revisions arbejde. Som Byrnes et al. (2015) skriver: ***"Although some noteworthy gains have been made in internal auditing, there has not been a corresponding increase in external audit applications"***. Hvortil Byrnes et al. fortsætter endvidere med, at trods forbedringer af det interne revisionsarbejde har dette ikke ladet sig afspejle i ekstern revisors efterfølgende anvendte mængde heraf, hvilket gruppen netop vil undersøge ved hjælp af hypotese nummer to.

En af de væsentligste justeringer, som den ajourførte ISA 610 bidrog med jævnfør FSR & IIA, var, at ***"Uanset om ekstern revisor anvender den interne revisionsfunktions arbejde eller ej, er den eksterne revision forpligtet til at rette forespørgsler og overveje den interne revisions arbejde i forbindelse med risikovurderingen"*** (FSR & IIA, 2013). En situation som Byrnes et al. (2015) finder positiv, da organisationerne dermed opmuntres til at udvikle og implementere kontinuerlige revisionsprogrammer, fordi; ***"In doing so, auditors are ultimately seeking to leverage the use of these devices in conducting external audits"*** (Byrnes et al., 2015). Det vil sige, at hvis revisionsklienten har en effektiv kontinuerlig revisionsmetode på plads, da skal den eksterne revisor også anvende denne, for at gennemføre den eksterne revision på den mest effektive måde jf. Byrnes et al., 2015, hvilket også er i overensstemmelse med den danske revisorlov § 26, stk. 2, 1. pkt.. Byrnes et al. tilføjer; ***"In such cases, this has the potential to create beneficial situations for both parties. In other words, the auditing firm would have access to more comprehensive and timely information and would therefore be able to perform a higher quality audit that consumes fewer resources relative to traditional methods"*** (Byrnes et al., 2015). Byrnes et al. fremhæver dermed, at denne metode kan give et mere omfattende og rettidig informationsniveau ved hjælp af færre ressourcer og dermed være fordelagtig for både for virksomheden, som skal revideres og den eksterne revisor. Ovennævnte har inspireret gruppen tiI den tredje og sidste hypotese:

Hypotese 3

Hypotese nr. 3:
Kontinuerlig revision vil medføre, at ekstern revisor i højere grad kan bruge intern revisions arbejde'

Ved efterprøvelse af hypoteserne vil gruppen komme nærmere på besvarelsen af den egentlige problemformulering og tilvejebringe et indblik i den eksisterende situation i forhold til både udbredelse og anvendelse af den kontinuerlige revisionsmetode.

2.2 - Afgrænsning

Byrnes et al. (2015) påpeger, at processen for accept af kontinuerlig revision er besværlig og langsommelig, som de selv skriver: ***"[…] areas of CA/CM appear to be struggling for accep-***

tance and are in a state of tenuous growth" (Byrnes et al., 2015). De pointerer dog, at mest hyppigt er processen set anvendt indenfor virksomheder med en intern revisionsafdeling – idet en højere grad af implementering med de kontinuerlige principper oftest giver et gavnligt samarbejde med ekstern revision om udførslen af tjenesteydelserne (Byrnes et al., 2015). Med inspiration herfra har gruppen valgt, at afgrænse specialet til at tage udgangspunkt i anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode for de danske virksomheder som er pålagt en intern revisionsfunktion, hvilket vil sige de virksomheder, som er omfattet bekendtgørelsen om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, § 17, stk. 3. Denne afgrænsning fortages blandt andet med inspiration fra Byrnes et al.'s artikel, da det må formodes, at relevansen for implementeringen af en kontinuerlig revisionsmetode netop må forekomme større hos disse virksomheder, end virksomhederne uden en intern revisionsfunktion. Alt andet lige har disse virksomheder omfattet af BKG 2015-12-22 nr. 1912, §1, en intern revisionsfunktion som er bekendt med eksistensen af ISA 610 'Anvendelse af interne revisorers arbejde' og dens kvalitetsbestemmelser, som de interne revisorer må følge for at deres arbejde kan blive anvendt.

Virksomheder som har intern revisionsfunktion.

Et yderligere argument for afgrænsning til metodens relevans for de større og finansielle virksomheder skal også ses i forbindelse med indledningens påpegede problemstilling vedrørende mængden af manuel dataindsamling. Som Al-Awadhi et al. (2012) påpeger, vil mængden og indsamlingen af manuel dataindsamling svække kontrolsystemets robusthed og svække tilliden til revisionskvaliteten. På nuværende stadium må en kontinuerlig revisionsproces derfor anses som værende mest relevant for de største danske virksomheder, hvor der allerede er implementeret en høj grad af automatiserende virksomhedsdata.

Virksomheder med høj grad af automatiserende data

Desuden har gruppen taget udgangspunkt i de danske forhold, fordi de traditionelle erklæringsydelser er under pres, og behovet for andre typer af datavalidering vokser (FSR, 2016a). Én af FSR's politiske mærkesager er, at ***"Revisors rolle i den fremtidige rapportering skal synliggøres, ligesom værdien af de finansielle oplysninger, der i dag tilvejebringes. Den nye digitaliseringsvirkelighed skal integreres i fremtidens rapportering"*** og med udspring deri har gruppen ønsket at undersøge mulighederne indenfor kontinuerlig revision i danske virksomheder.

Udgangspunkt er de danske forhold

Flere af de anvendte og læste artikler nævner manglende lovregulering, som akilleshælen for implementeringen af den kontinuerlige revisionsproces. Eller nærmere, at de nutidige standarder slet ikke er tidssvarende de teknologiske muligheder, som flere af publikationernes forfattere er fortalere for. Heraf kan nævnes:

"Unfortunately the standards have not yet explicitly embraced more advanced technological methods that can deal with the emerging challenges of big data, cloud computing, embedded decision making, and the like" (Bumgarner & Vasarhelyi, 2015).

"Generally, some believe that auditing standards have not been refined appropriately as changes in technology, processes, and controls have evolved. Consequently, many of the current auditing standards are viewed as antiquated and irrelevant" (Byrnes et al., 2015).

"An impediment to transformative thinking is that basic auditing standards were set a long time ago and the need to comply with them discourages auditors from considering how to do things better by doing them totally differently" (Criste et al., 2014).

Manglende lovregulering berøres kun kort

Emnet om manglende lovregulering ville i sig selv kunne udgøre et helt speciale, og derfor har gruppen måtte foretage et kompromis, som betyder at den manglende lovregulering ikke er

inddraget i analysearbejdet, men kort nævnes som et supplement under afsnit 10. 1'Standarder og lovregulering'.

2.3 - Metode og emnevalg

Følgende afsnit omhandler gruppens valg af emne og de metodiske overvejelser, som gruppen har gjort sig under udarbejdelsen af specialet. Gruppens overvejelser vedrørende anvendelsen af et spørgeskema uddybes i kapitel 3, afsnit 5, mens gruppen i det nedenstående kort forklarer de overordnede metodiske overvejelser.

Relevant og aktuelt emne

Omkring emnevalg har gruppen særligt lagt fokus på; specialets relevans for revisionsbranchen, emnets aktualitet og hvorvidt gruppen i forlængelse af tidligere forskning ville blive i stand til at præsentere ny viden indenfor området - Ny viden baseret på indlevelse og forståelse af praktiske problemstillinger omkring anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces.

Problem- og handlingsorienteret arbejdsmetode

Metodevalget har været inspireret af Fuglsang et al. (2007)'s problem- og handlingsorienterede arbejdsmetode, da de heri nævnte teknikker kan betragtes som værende kvalitative såvel som kvantitative og skaber et praksisnært grundlag rummende teoretiske refleksioner og konkrete problemstillinger. En arbejdsmetode som giver gruppen mulighed for at koble teoretiske problemstillinger sammen med faktiske oplevelser og forventninger af samarbejdet mellem intern og ekstern revisor – i tilknytning til anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces. Desuden er ovenstående en relevant arbejdsorientering, da Fuglsang et al. 2007 netop påpeger, at den problem- og handlingsorienterede arbejdsmetode er i stand til at belyse de mange nye sociale logikker, som har karakter af at være mere flydende, dynamiske og skrøbelige end tidligere. Fuglsang et al. (2007) påpeger, at: ***"Teoretiske konstruktioner er ikke meningsfulde, med mindre de skildrer menneskelig adfærd på en socialt meningsfuld måde"***.

Udarbejdede et spørgeskema

For at opnå sammenhængen har gruppen selv udarbejdet et spørgeskema og indhenter ny viden på baggrund af respondenternes besvarelser. Spørgeskemaet har den legitimitetsfordel, at det nemt kan inddrage de personer, som problemstillingen forekommer at være relevant for og indhentelsen af besvarelser kan foregå; hurtigt, omkostningseffektivt og uafhængigt af indsamlerens holdning (Fuglsang et al. 2007). I afsnit 5 'Metodiske overvejelser vedr. spørgeskema' beskriver gruppen nærmere fordelene og ulemperne ved anvendelsen af et spørgeskema.

2.4 - Anvendt arbejdsmetode

Input fra både kvantitativ og kvalitativ arbejdsmetode

Gruppens anvendte metode har mange fælles træk med den kvantitative arbejdsmetode, hvor der bliver målt på frekvens og hvor foruddefinerede hypoteser afprøves. Da gruppen ønsker et indblik i respondenternes holdninger til effekten af kontinuerlig revisionsproces tilføjes også en kvalitativ-lignende arbejdstilgang. Eksempelvis ved spørgeskemaets løbende udbud af kommentarfelter, som istandgør respondenterne til yderligere forklaring og begrundelse for vedkommendes synspunkt. En arbejdstilgang som indebærer karakteristika fra den deduktive arbejdstilgang, hvor gruppen opstiller tre hypoteser, som afprøves i praksis. Samtidigt med at arbejdstilgangen har karakteristika fra den induktive arbejdstilgang, da gruppen ud fra den indsamlede empiri forsøger at finde en sammenhæng for de eksterne revisorers brug af den interne revisors arbejde - hvilket illustreres af gruppens 'tillidsmodel' (afsnit 8.4.1 'Tillidsmodellen')

Med en problem- og handlingsorienteret tilgang til emnet har gruppen valgt at fokusere på forståelsen af den kontinuerlige revisionsproces og i forbindelse hermed belyse metodens praktiske udfordringer og mulige løsninger hertil. Det fordelagtige ved anvendelsen af en problem- og handlingsorienteret metodetilgang er, at denne ifølge Fuglsang et al.. (2007) er i stand til at

"Consequently, the need for a 24/7 auditing protocol becomes apparent if firms intend to compete for scarce resources and ultimately succeed in the current and evolving real-time global economy"

- Al-Awadhi et al., 2012

afdække: ***"[…] hvad det er for forhold, der har betydning for mennesker i konkrete sammenhænge, og hvordan mennesker kan handle og løse problemer i disse. […] Ofte vil der tillige være tale om, at forskeren beskæftiger sig med problematikker, som går igen i mange forskellige sammenhænge"***. Det betyder også, at gruppen har anvendt og søgt inspiration andre steder end i revisionsbranchens standarder og love. Gruppen har anvendt anden relevant peer-reviewed litteratur, hvor der er blevet lagt vægt på, hvordan teksterne argumentere for deres synspunkter, samt hvorvidt der har været en konsistent argumentation, og hvad deres indsamlede viden har været i stand til at bidrage med på området. Gruppen har dermed forsøgt at indhente ny viden fra den praktiske faglige verden og efterfølgende valgt at dvæle ved og reflektere over arbejdsrelationen mellem intern- og ekstern revisor og belyse den kontinuerlige revisionsproces' effekt på denne.

Inspiration udover revisionens standarder og love

KAPITEL 2

KAPITLET VIL INTRODUCERE TEORIEN BAG KONTINUERLIG REVISION. DERUDOVER GENNEMGÅES DEN GÆLDENDE REGULERING VEDRØRENDE DEN EKSTERNE REVSIORS ANVENDELSE AF INTERN REVISIONS ARBEJDE.

3. KONTINUERLIG REVISION

I dette afsnit vil gruppen præsentere, hvordan informationsteknologien har bidraget med introduktionen af kontinuerlig revision, og efterfølgende hvordan kontinuerlig revision er behandlet i den amerikanske litteratur. Dernæst kommer der et afsnit om, hvad gruppen forstår ved kontinuerlig revision blandt andet ved en sammenligning mellem traditionel revision og kontinuerlig revision. Afslutningsvis vil gruppen synliggøre hvilke forudsætninger, der skal være opfyldt, før en succesfuld implementering af kontinuerlig revision vil være mulig.

3.1 - Historisk overblik af forskningen i kontinuerlig revision

Ændringer i den amerikanske litteratur

Historisk har informationsteknologien været med til at ændre den måde, revisorerne reviderer på. I begyndelsen bestod revisionshandlingerne udelukkende af manuelle teknikker, men i takt med at informationsteknologien blev mere og mere udbredt, medførte dette en forældelse af den traditionelle revidering. Derfor koncentrerede en stor del af den amerikanske litteratur sig i 1990'erne om kontinuerlig revision. Forstået som et bud på hvordan revisionen kan udvikle sig i den fremtidige revisionsbranche.

3.1.1 - Optakten til kontinuerlig revision: Elektronisk databehandling

Informations-teknologien spiller en større rolle

Tilbage i 1977 foretog professorerne Cash, Bailey, og Whinston (1977) et litterært review over den eksisterende litteratur indenfor området revision og EDP-systemer (Electronic Data Processing). I artiklen diskuterede og klassificerede de adskillelige revisionsteknikker både med og uden brug af computerassistance. Ved at forholde sig til den eksisterende litteratur omhandlende den traditionelle revision uden brug af computerassistance mente de, at de grundlæggende fordele ved denne teknik var de lave omkostninger, samt det lave niveau af nødvendig teknisk ekspertise, som ville hjælpe med at lette forståelsen hos de involverede revisorer. Dertil mente de, at den største ulempe ved den traditionelle revision var, at revisorerne ville komme til at mangle vigtige detaljer i sin revision, fordi de ikke ville være til rådighed. Derfor kom de med forslag til to nye metoder (Data Base Management System og The Internal Control Model), som i højere grad ville involvere revisorerne i systemdesign og brugen af automatiske interne kontroller. De to modeller skulle ses som en reaktion på den voksende datamængde og en mulighed for den fremtidige regnskabsaflæggelse.

Informations-teknologiens fordele blev ikke anvendt tilstrækkeligt

Nogen år senere undersøgte professoren Vasarhelyi (1984) udviklingen af revisionsprocesserne set i lyset af automatiseringen. Han hævdede, at implementeringerne af de automatiserende regnskabssystemer ikke udnyttede alle dens fordele, fordi teknikken blot afspejlede en direkte oversættelse af de manuelle metoder i stedet for, at der var foretaget en ny revurdering og rekonstruktion af hele revisionsprocessen. Vasarhelyi mente også, at mange revisorer anvendte manuelle metoder til at undersøge et automatiseret regnskabssystem, og det var en naturlig konsekvens set i lyset af tilføjelser af teknologiske ændringer i et miljø, som var i opposition til forandringer.

Mangler i litteraturen

I år 1987 blev der på ny udarbejdet et litterært review, denne gang af professorerne Amer, Bailey og De (1987). Ved at gennemgå litteraturen indenfor computerbaserede regnskabssystemer, EDP revision og andre relevante computerbasserede informationssystemer for regnskabsaflæggelsen og revision, ville fortalerne forsøge at bidrage med en struktur og vejledning for den fremtidige forskning indenfor området. Resultatet af deres undersøgelse blev, at de kunne afdække mangler i den tidligere litteratur, og at der på den baggrund var et behov for yderligere forskning indenfor den anvendte praksis samt indenfor teorierne af de computerbaserede regn-

skabssystemer og EDP revision. Samtidig opfordrede de til, at den fremtidige forskning efter nye metoder og viden i højere grad lod sig inspirere af andre videnskabelige discipliner.

I slutningen af 1980'erne og begyndelsen af 1990'erne fik virksomhederne øjnene op for EDI (Electronic Data Interchange). I en artikel skrevet af professorerne Hansen og Hill (1989) fremhæver de en stigende tendens til, at flere virksomheder benyttede EDI som et middel til at drive virksomheden. Dokumenterede fordele; som kortere leveringstid, højere kundeservice, bedre kommunikation, lavere lageromkostninger, større nøjagtighed i bestilling, forsendelse og modtagelse for ikke at nævne reducering af lønomkostninger, var blot nogle af de ting, som tiltalte virksomhederne. Essensen med artiklen var at forklare, at brugen af EDI ville ændre kontrol og revisionsmiljøet, men at der fandtes metoder og procedurer som var lydhøre over for disse ændringer. Tilføjelsen af elektronisk dataudveksling ville bringe revisionen til en helt ny fase, ved at øge effektiviteten hos både de eksterne- og interne revisorer.

Electronic Data Interchange vinder indpas i virksomhederne

3.1.2 - Introduktionen af kontinuerlig revision

Udviklingen indenfor informationsteknologien har i løbet af årene gjort de computerbaserede regnskabssystemer mere og mere komplekse. En udvikling som har påvirket den traditionelle revision og har skabt et nyt sæt af udfordringer. Revisionsprocessen var igennem tiden blevet påvirket af, hvordan virksomhederne havde håndteret deres data og transaktioner, og revisionen havde derfor udviklet sig fra stort set kun at bestå af manuelle processer til at blive mere og mere computerbaseret (Rezaee et al., 2002). På baggrund af de ovenstående problemstillinger introducerede Vasarhelyi og Halper i 1991 konceptet kontinuerlig revision og implementering heraf ved en metode de kaldte CPAS (Continuous Process Auditing System). Et koncept som var designet til at håndtere problemer med revision af store papirløse realtidssystemer. Vasarhelyi og Halpers metode brugte den teknologi, som var til rådighed i 1990'erne, såsom pc'er, databaser og firmanetværk - men ikke internettet. Det var én af de første gange kontinuerlig revision blev præsenteret i den amerikanske litteratur og udløste mange efterfølgende undersøgelser indenfor samme område.

Kontinuerlig revision dukker op i litteraturen

For at skabe sig et overblik over hvilke områder de forskellige professorer forskede i, lavede Brown et al. i 2007 et litterært review over de forskellige forskningsstrømme inden for den eksisterende litteratur omhandlende kontinuerlig revision. Ved at gennemgå den eksisterende litteratur finder de frem til fem overordnede hovedtemaer, som er følgende: Efterspørgsel, teori, teknologi, applikationer og cost-benefit.

Brown et al. (2007) forklarer, at efterspørgslen er opstået fra flere sider, og at den avancerede informationsteknologi i dag, gør det muligt at efterkomme denne efterspørgsel. Primært opstår regnskabsbrugernes efterspørgsel som en følge af behovet for mere relevante og pålidelige regnskabsinformationer samt ændringer i de lovgivningsmæssige rammer. Rezaee et al., (2002) er af den overbevisning, at regnskabsaflæggelse i realtid er den drivende kraft bag efterspørgslen på kontinuerlig revision. Forskere, der har undersøgt teorien bag kontinuerlig revision, har bidraget med betydelige vejledninger til implementering af det kontinuerlige revisionssystem. Udgangspunktet er, at kontinuerlig revision kræver to komponenter. Et IT-system til at håndtere og opbevare data samt en analytisk overvågningsmetode til at understøtte sikkerhedsfunktionen. Yderligere nævner litteraturen også adskillige støtteteknologier, såsom statistiske systemer som 'belief function', databaser, ekspertsystemer, netværk, XBRL osv. Over en længere tidsperiode og ud fra et cost-benefit perspektiv kunne det konkluderes, at den kontinuerlige revision kunne bidrage med en tidligere påvisning af; fejl, undladelser og besvigelser (Brown et al., 2007). Rezaee et al. (2002) hævder, at kontinuerlig revision kan reducere overvågningsomkostningerne, fordi både den interne og eksterne revisor vil være i stand til at undersøge

Fem overordnede forskningsstrømme indenfor kontinuerlig revision

klientens transaktioner hurtigere og mere effektivt igennem et automatiseret revisionssystem sammenlignet med et manuelt revisionssystem. Nedsættelse af tidsforbruget hos den eksterne revisor var også en fordel, der blev identificeret (Brown et al., 2007).

3.2 - Hvad er kontinuerlig revision?

Begrebet kontinuerlig revision har eksisteret siden slutningen af 1980'erne, hvor det dukkede op i USA. Det er et tema, som har affødt megen forskning og mange teorier, men til trods herfor stadigvæk ikke har en entydig definition (ISACA Standards Board, 2002). Første gang kontinuerlig revision blev defineret var i 1999 af CICA/AICPA, der definerede det som "***A continuous audit is a methodology that enables independent auditors to provide written assurance on a subject matter, for which an entity's management is responsible, using a series of auditors' reports issued virtually simultaneously with, or a short period of time after, the occurrence of events underlying the subject matter***" (Vasarhelyi et al., 2015). Hvortil andre forskere også har bidraget med deres bud på en definition af kontinuerlig revision, f.eks. Kogan et al., 1999 som ligger fokus på: ***"continuous auditing is defined as a type of auditing that produces audit results simultaneously with, or a short period of time after, the occurrence of relevant events***". Mens Rezaee et al., 2002 definerer kontinuerlig revision som; ***"a comprehensive electronic audit process that enables auditors to provide some degree of assurance on continuous information simultaneously with, or shortly after, the disclosure of the information***". Hvortil det kan fremhæves, at det som grundlæggende adskiller kontinuerlig revision fra den traditionelle revision er dens kontinuerlige og automatiserede processer (Vasarhelyi & Halper, 1991).

Definition af kontinuerlig revision

I den traditionelle revisionsmodel bliver de finansielle rapporter aflagt flere måneder efter, at de faktiske begivenheder har fundet sted. Revisors rolle har derfor traditionelt set været bagudrettet, fordi han/hun skulle kontrollere, hvorvidt de allerede aflagte tal ville give et retvisende billede af virksomhedens finansielle stilling, længe efter begivenhedernes indtræden (Rezaee et al., 2002). For at komme nærmere en beskrivelse af, hvad der forstås ved kontinuerlig revision, vil gruppen i det efterfølgende afsnit gennemgå Chan & Vasarhelyis' (2011) syv punkter, hvor kontinuerlig revision adskiller sig fra traditionel revision.

Traditionel revision betragtes som bagudrettet

3.2.1 - Traditionel revision vs. Kontinuerlig revision

Formålet med regnskabsaflæggesen er at tilvejebringe informationer, der er nyttige for ledelsen og andre interessenter. De finansielle informationer skal være rettidige og uden væsentlige; fejl, undladelser eller besvigelser. I praksis har den traditionelle revision ikke kunne holde trit med tempoet i realtidsøkonomien – en problemstilling som den kontinuerlige revisionsproces afhjælper ved brug af teknologi og automatisering. Chan & Vasarhelyi (2011) har listet forskellen mellem traditionel revision og kontinuerlig revision op i figur nr. 1.

Forskellen mellem traditionel- og kontinuerlig revision

3.2.1.1 - Kontinuerlig eller hyppig revision?

En traditionel revision gennemføres regelmæssigt indenfor bestemte tidsintervaller, mens at en kontinuerlig revisionsproces vil kunne implementeres i realtid. Den hastighed og aktualitet, som den kontinuerlige revision kan tilbyde, vil være fordelagtigt for regnskabsbrugerne af finansielle informationer. For et af kendetegnene ved relevante finansielle informationer er, at de præsenteres hyppigt, og på denne vis forbedrer aktualiteten af de finansielle informationer (Brown et al., 2007). Dog påpeger Chan & Vasarhelyi (2011), at det ikke altid vil være mest hensigtsmæssigt at implementere kontinuerlig revision. Hyppigheden af revisionen afhænger af, i hvor høj grad virksomheden er udsat for risici som eksempelvis grove fejl eller besvigelser. Hvis virksomheden anses for at være udsat for en høj risiko af grove fejl eller besvigelser, så vil den kontinuerlige revision være den mest effektive metode. Omvendt vil det være mere effektivt, set i et cost-benefit perspektiv at gennemføre en traditionel revision, hvis virksomheden i mindre

Hyppigheden af revision

Figur nr. 1 - Traditional auditing vs. continuous auditing methodology.

Traditional auditing	Continuous auditing
1. Frequency: - Periodic	1. Frequency: - Continuous or more frequent
2. Approach: - Reactive	2. Approach: - Proactive
3. Procedures: - Manual	3. Procedures: - Automated
4. Work and role of auditors: - Bulk of the work performed is centered around labor and time intensive audit procedures - Independent roles of the internal and external auditor	4. Work and role of auditors: - Bulk of the work performed is centered around handling exceptions and audit procedures requiring human judgement - External auditor role becomes the certifier of the continuous auditing system
5. Nature, riming, and extent: - Testing consists of analytical review procedures and substantive details testing (nature) - Controls testing and detailed testing occur independently (timing) - Sampling in testing (extent)	5. Nature, riming, and extent: - Testing consist of continuous controls monitoring and continuous data assurance (nature) - Controls monitoring and detailed testing occur simultaneously (timing) - Whole popoulation is considered in testing (extent)
6. Testing: - Humans perform testing	6. Testing: - Data modeling and data analytics are used for monitoring and testing
7. Reporting - Periodic	7. Reporting: - Continuous or more frequent

Kilde: (Chan & Vasarhelyi, 2011)

grad er udsat for store risici (Chan & Vasarhelyi, 2011).

3.2.1.2 - Proaktiv revision

Ved en traditionel revision er regnskabsinformationerne revideret på årsbasis, hvilket resulterer i, at fejl, undladelser eller besvigelser kan eksistere i flere måneder, før de bliver opdaget. Her har den kontinuerlige revisionsproces den fordel, at den ved løbende overvågning af interne kontroller og tests af transaktioner vil give revisor signal til at udføre tests på transaktioner, der ikke svarer til, hvad der syntes normal for virksomheden, og derved fange; fejl, undladelser eller besvigelser, når de opstår. Derfor kan en kontinuerlig revision i højere grad betragtes som en proaktiv revision, der ved hjælp af de fremtidige informationssystemer kan reducere hyppige fejl, undladelser eller besvigelser (Chan & Vasarhelyi, 2011). Tidligere synliggørelse af fejl og besvigelser er, nemlig ét af kendetegnene ved kontinuerlig revision. Vasarhelyi et al., 2002, er også af den overbevisning, at Enron-sagen ikke ville have fundet sted, hvis en kontinuerlig revision havde været implementeret.

Tidligere påvisning af fejl, undladelser eller besvigelser

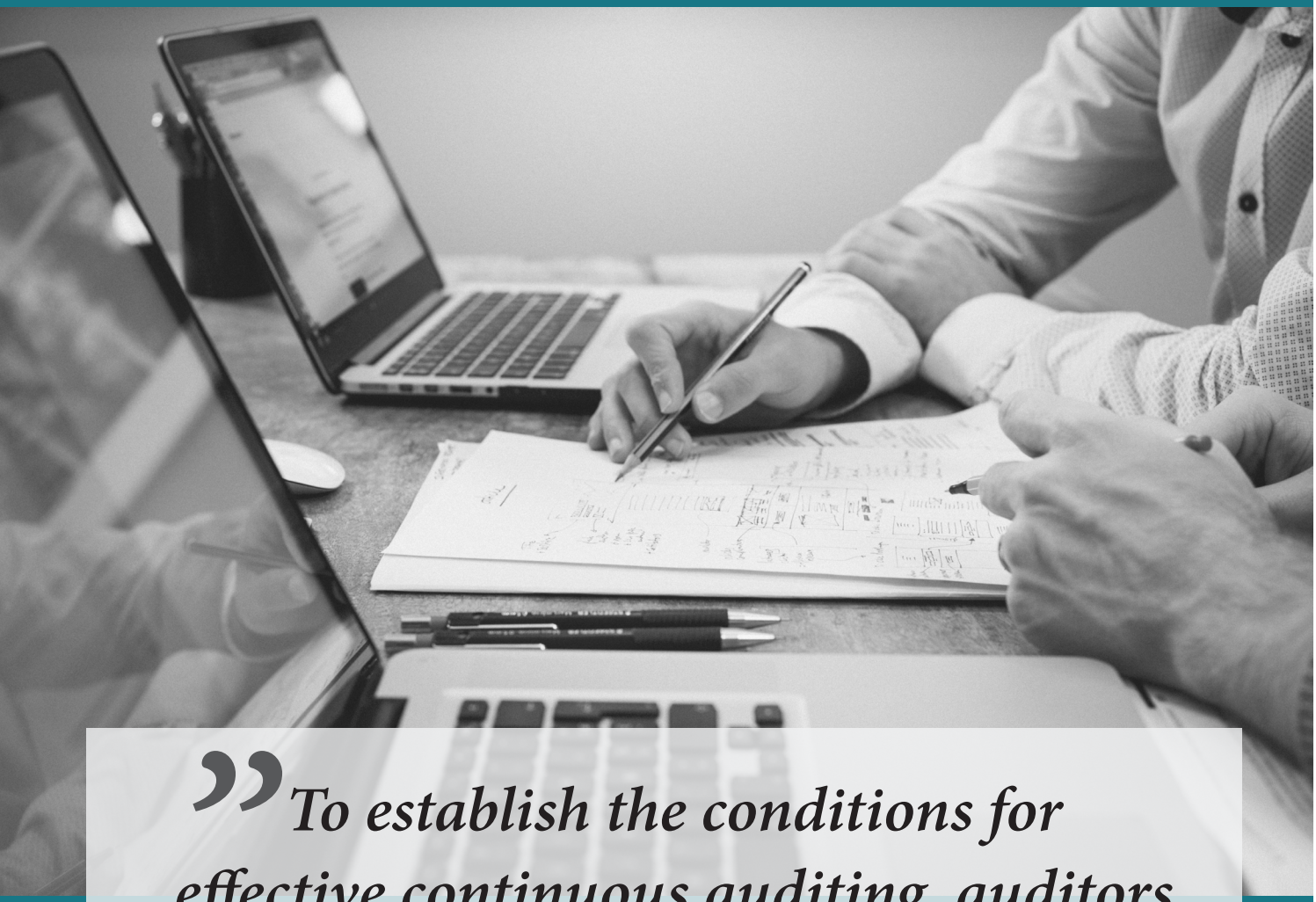
3.2.1.3 - Automatisering af revisionshandlinger

Den traditionelle revision kræver en stor mængde af tid og arbejdskraft, fordi meget af processen involverer manuelle arbejdsindsatser. Kontinuerlig revision kan afhjælpe begrænsningerne, såsom tid og arbejdskraft, ved at automatisere revisionshandlingerne. Samtidig vil nogen af de traditionelle revisionshandlinger stadigvæk være uundværlige, da nogle revisionshandlinger, som f.eks. ledelsesmæssige skøn, kræver professionel dømmekraft og skepsis. Ved automatisering for nogle af de manuelle revisionshandlinger vil dette reducere mængden af arbejdskraft samt anvendt tid og bidrage til forbedring af effektiviteten for den samlede revision (Chan & Vasarhelyi, 2011).

Automatisering vil reducere arbejdskraft og anvendt tid

3.2.1.4 - Arbejdsfordeling mellem den interne og eksterne revisor

For at opnå en optimal arbejdsfordeling mellem den interne og eksterne revisor, hævder Chan & Vasarhelyi, 2011, at arbejdsopgaverne skal fordeles mellem den interne og eksterne revisor.



"To establish the conditions for effective continuous auditing, auditors must change their mindset and invest the reguried energy, knowledge and technical resources."

- Shields, 1998

Hertil foreslår de, at selve implementeringen af den kontinuerlige revision er ideel hos de interne revisorer, på grund af; den store mængde data, hyppigheden af overvågning og afprøvning, der kræves. Den eksterne revisors rolle vil ændre sig til, at de kontinuerligt skal undersøge eventuelle uregelmæssigheder, der kommer fra det interne revisionssystem og beskæftige sig med revisionshandlinger, som kræver dømmekraft og professionel skepsis (Chan & Vasarhelyi, 2011). Som følge af det ovenstående forudser Chan & Vasarhelyi (2011), at den eksterne revisors rolle i fremtiden vil ende med, at blive en uafhængig certificeringsudbyder af den interne revisions kontinuerlige revisionssystem. Fordeles opgaverne ikke imellem den interne- og eksterne revisor, advarer Chan & Vasarhelyi, 2011 om, at der vil opstå en ineffektivitet, da både den interne og eksterne revisor vil gentage de samme procedurer.

Den interne - og eksterne revisor skal varetage forskellige roller

3.2.1.5 - Karakter, timing og omfanget af test

Karakteren af den traditionelle revision er, at den gennemføres regelmæssigt og manuelt, mens karakteren af den kontinuerlige revision er, at den er automatiseret og sker uafbrudt. I en traditionel revision sker kontrol af test og detailtest uafhængig af hinanden. Ved en kontinuerlig revision vil der ske overvågning af kontroller og detailtest på samme tid (timing). Hvad angår omfanget af tests, vil der i en traditionel revision på grund af arbejdsbelastningens intensitet kun foretages stikprøvevist, mens et kontinuerligt revisionssystem vil kunne teste hele populationen (Chan & Vasarhelyi, 2011).

Mulighed for at teste hele populationen

3.2.1.6 - Tests

Statistiske teknikker, såsom forholdsanalyse, tendensanalyse, regressionsanalyse, er teknikker der anvendes i en traditionel revision. Kontinuerlig revision kan håndtere teknikker, der er mere komplekse, som 'Data modeling' og 'Data analytics', der eksempelvis kan forudsige; konkursbegæringer, going concern forhold, besvigelser osv.. 'Data modeling' anvender historiske reviderede transaktionsdata til at skabe benchmarks. Data analytics bruger de ikke reviderede transaktionsdata til at sammenligne med de benchmarks som teknikken 'Data modeling' har skabt (Chan & Vasarhelyi, 2011).

Brug af statistiske teknikker

3.2.1.7 - Rapportering

Ved den traditionelle revision afgives revisors erklæring regelmæssigt i en tidsperiode, hvor formålet med kontinuerlig revision er at afgive løbende erklæringer. Informationer, der er genereret fra et valideret IT-system, anses at være fri for væsentlige fejl, undladelser og besvigelser, hvis systemet ikke har signaleret en uregelmæssighed i transaktionerne. Indikeres derimod en væsentlig fejl, undladelse eller besvigelse skal uregelmæssigheden selvfølgelig kontrolleres, før den eksterne revisor kan afgive sin erklæring (Chan & Vasarhelyi, 2011).

Afgivelse af løbende erklæringer

3.2.2 - Revisorernes kontinuerlige erklæringer

Som tidligere nævnt er der en stigende efterspørgsel på realtidsinformationer hos regnskabsbrugerne. For at imødegå denne efterspørgsel er revisionerne nødt til at indse, at fremtidens revision og erklæringsopgaver i højere grad skal afgives kontinuerligt (Rezaee et al., 2002). På nuværende tidspunkt arbejdes der overordnet med, at revisors kontinuerlige erklæringer kan præsenteres i to former. Den første metode kan, som foreslået af Elliott (1994), Wallman (1995) og Wivel et al. (1997), bestå i, at regnskabsbrugerne får direkte adgang til virksomhedens database eller ved at gøre hyppigt opdaterede generelle erklæringer tilgængelige for alle - f.eks. via virksomhedens hjemmeside. Ved at give regnskabsbrugerne adgang til virksomhedens database kan den enkelte bruger selv lave de udtræk, som brugeren finder relevant på tidspunktet. På denne måde individualiseres de tilgængelige dataoplysninger og ideen om et entydigt regnskab vil forsvinde. Elliott (1994) mener, at de individualiserede oplysninger skal ses som en mulighed. Den traditionelle revision fokuserer på at validere regnskabernes pålidelighed og

To overordnede former for revisors kontinuerlige erklæringer

troværdighed via revisors uafhængighed og kompetencer (Elliott, 1994). Dertil mener Elliott, at regnskabsbrugerne i høj grad også vil drage fordel af relevans og aktualitet. Hvordan skal regnskabsbrugerne kunne træffe optimale beslutninger, hvis de oplysninger, som er tilgængelige for regnskabsbrugerne, er; mangelfulde, upålidelige eller irrelevante? For Elliott består høj informationskvalitet i synliggørelsen af; pålidelighed, troværdighed, relevans og aktualitet.

Eksempelvis ved erklæring på opfordring

Den anden metode er inspireret af Alles et al. (2002), der anser den tilgang, hvor en erklæring gives på opfordring af en regnskabsbruger, som den mest sandsynlige. Det skyldes at regnskabsbrugerne ved den førnævnte metode vil drukne i informationer, jf. Alles et al.. Derudover ser han også en stor fordel i, at revisorerne kan opkræve brugerbetaling, da revisors uafhængighed bliver bedre bevaret. Metoden handler i højere grad om at tilbyde regnskabsbrugerne en assurance service, der omhandler netop den virksomhedsinformation, som de er interesserede i - mere end det omhandler revisionsteknikker. Alles et al. (2002) mener, at denne type erklæring vil være relevant for de brugere, som overvejer at indgå et samarbejde med den pågældende virksomhed – brugere som eksempelvis; investorer, leverandører eller personer, der er blevet tilbudt et job i virksomheden. Så længe udbyttet overstiger omkostningerne ved at opnå sikkerhedsstillelsen, så længe vil regnskabsbrugerne være villige til at betale for sikkerhedsstillelsen, jf. Alles et al. (2002).

Start i det små

En omlægning til kontinuerlig rapportering vil ikke kunne gennemføres uden tilstrækkelig tid til rådighed, fordi der er tale om grundlæggende omstrukturering og ændring af mentaliteten. Det anbefales, at virksomhederne begynder i det små ved at omlægge let kontrollerbare data, som har en betydelig værdi for brugerne. Omlægningen kunne f.eks. resultere i information om de månedlige produktions- og salgstal (ISACA Standards Board (2002). En stor del af litteraturen på området er ens ved, at kontinuerlig revision er noget som kan aktualiseres. I 1995 skriver Wallman ***"The issue now is not whether we should continue to tinker with the existing financial reporting system, but whether we have the knowledge, courage, and vision to evaluate and make forward looking changes in our reporting system that will make available to investors the most relevant and useful information"***. Et par år senere skriver Shields (1998) ***"Continuous auditing seems to be the route to go"***. ISACA (2002) skriver ***"Demand for more reliable, relevant and timely, decision-making information will create a need for continues auditing"***. Vasarhelyi et al., (2015) skriver: ***"it's still a matter of "when" and not "if""***.

3.3 - Forudsætningerne for kontinuerlig revision

Forudsætningerne for kontinuerlig revision

Kontinuerlig revision vil præsentere nogle væsentlige tekniske udfordringer (Shields, 1998). Ved en traditionel revision opnås beviser, som tidligere nævnt, et stykke tid efter at begivenhederne har fundet sted. Ved kontinuerlig revision er sådanne forsinkelser ikke i overensstemmelse med begrebet 'løbende revision'. I det kontinuerlige revisionsmiljø vil der gå kortere tid imellem begivenhedens forekomst og revisionen. På den baggrund vil der være meget lidt tid til at undersøge og behandle eventuelle IT-fejl. Hyppige fejlinformationer af IT-systemerne og den tid der kræves til at rette op på fejlen, vil uhensigtsmæssigt forsinke rapporteringen og i høj grad mindske nytten af den kontinuerlige revision (Shields, 1998). Disse tekniske udfordringer mener Shields (1998) kan overvindes, hvis følgende forudsætninger er opfyldt.

3.3.1 - Pålidelige systemer

Pålidelige informtioner

Den første forudsætning Shields (1998) nævner er, at de informationer der skal revideres bliver genereret af pålidelige systemer. Ved kontinuerlig revision bør de centrale kontroller være forebyggende eller automatiserede kontroller, der opererer hurtigt efter, at transaktionerne har fundet sted. For at sikre en samtidig opdatering af alle komponenter i informationerne, vil der skulle gøres brug af forskellige systemer og delsystemer. Shields (1998) mener ikke, at indførel-

sen af disse systemer vil være en udfordring for den kontinuerlige revision, da der allerede nu, selv til mindre virksomheder, tilbydes et bredt udvalg af integrerede softwarepakker.

3.3.2 - Høj grad af automatisering

En anden forudsætning, som Shields (1998) nævner, er, at den kontinuerlige revisionsproces skal være automatiseret. Ved kontinuerlig rapportering skal revisionsværktøjerne være mere integrerede i virksomhedernes systemer, fordi de vil skulle anvendes oftere – formodentligt på daglig basis. Registreringerne skal ske i realtid, og de skal behandles automatisk uden menneskelige indblanding (Shields, 1998). For at sikre en høj grad af automatisering, vil det kræve, at der er tale om rutinetransaktioner, der er baseret på hårde let kvantificerbare data, fordi kontinuerlig revision vil være vanskeligere at indføre på områder, hvor dataene afhænger af menneskelige skøn. Shields (1998) mener dog, at udfordringerne ligger et helt andet sted. Han ser nemlig revisorernes manglende IT-færdigheder og virksomhedernes bekymring for betydelige omkostninger ved en højere automatisering, som værende udfordringen.

Automatiseret revisionsproces

3.3.3 - Fælles regnskabssprog

Behovet for et fælles regnskabssprog nævner Shields (1998) som den tredje forudsætning. Et fælles regnskabssprog mellem revisionsvirksomhedernes- og virksomhedernes systemer er med til at muliggøre hurtig, præcis og sikker kommunikation af revisionsinstruktioner og resultater. Tilbage i 1980'erne var det en langt større udfordring, end det er nu. I dag findes XBRL (Extensible Business Reporting Language), et fælles sprog til formidling af finansielle data, som kan forstås og bruges af alle, uanset branchetilhørsforhold eller softwareplatform (XBRL, 2016). ESMA (Den Europæiske Værdipapirtilsynsmyndighed) overvejer, at gøre XBRL til et krav for alle europæiske børsnoterede selskaber (FSR, 2016c).

Fælles regnskabssprog

3.3.4 - Rettidig information

Den fjerde forudsætning, som Shields (1998) nævner, er, at de nøjagtige og forståelige regnskabsinformationer og de hertil relaterede revisionspåtegninger rettidigt skal stilles til rådighed for regnskabsbrugerne. Han foreslår, ligesom Elliott (1994), Wallman (1995) og Wivel et al. (1997), at den løbende information og de relaterede revisionspåtegninger f.eks., kunne sendes til et website og derved kunne blive let tilgængelige for regnskabsbrugerne. Det vil være virksomhedernes opgave at sørge for, at systemerne bliver implementerede og revisorernes opgave at teste og kontrollere den automatiske proces.

Aktuelle informationer

3.3.5 - Revisorernes færdigheder

Den sidste, men muligvis den mest afgørende forudsætning for en kontinuerlig revision jævnført Shields (1998), er, revisorernes færdigheder til at kunne udføre en sådan løbende proces. Kontinuerlig revision kræver ikke kun en god forståelse af klienten, men også en beherskelse af forskellige aspekter indenfor informationsteknologien (Shields, 1998). Det er selvfølgelig ikke rimeligt at kræve, at revisorerne skal have et indgående kendskab til alle emner indenfor informationsteknologien eller alle de forskellige typer af edb-systemer. Revisorerne vil være nødt til at opsøge den nødvendige fagekspertise. Konsultation med specialister vil være en naturlig del af den kontinuerlige revisionsproces, mener Shields (1998).

Højere grad af IT-kompetencer

For at opfylde alle forudsætningerne for en mere effektiv og løbende revision mener Shields (1998), at revisorerne skal ændre deres tankegang og investere den nødvendige; tid, energi, viden og tekniske færdigheder, der kræves. Shields ser, at den traditionelle revisionsmodel uden tvivl bliver mindre og mindre relevant, da den kontinuerlige revision har mulighed for at tilføje meget mere værdi til virksomhederne og regnskabsbrugerne, fordi den tilbydes på en mere rettidig basis (Shields, 1998).

Ny tankegang hos revisorerne

4. DEN EKSTERNE REVISORS ANVENDELSE AF DEN INTERNE REVISORS ARBEJDE

Som tidligere nævnt ændrer den interne og eksterne revisors rolle sig i et kontinuerligt revisionsmiljø. På nuværende tidspunkt er kontinuerlig revision hovedsagligt anvendt i den interne revisionsfunktion (Vasarhelyi et al., 2015). Det potentiale og de effektivitetsgevinster som følger med kontinuerlig revision afhænger af den eksterne revisors tillid til den interne revisors arbejde (Davidson et al., 2013). Derfor vil gruppen i dette afsnit fokusere på den regulering, der gælder for den eksterne revisors anvendelse af den interne revisors arbejde.

4.1 - ISA 610-Anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde

Den eksterne revisors ansvar ved anvendelse af intern revisions arbejde

ISA 610 omhandler den eksterne revisors ansvar ved anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis. Denne ISA finder kun anvendelse, hvis virksomheden har en intern revisionsfunktion, som i ISA 610, afsnit 7 er defineret, som: ***"En funktion i en virksomhed, der udfører aktiviteter vedrørende erklæringer med sikkerhed og rådgivning, som er udformet for at vurdere og forbedre effektiviteten i virksomhedens ledelse, risikostyring og interne kontrolprocesser"***. ISA 610 stiller ikke krav om, at den eksterne revisor skal anvende den interne revisionsfunktions arbejde, men er udelukkende den eksterne revisors beslutning. Den eksterne revisor skal dog tage højde for Revisorlovens §16, som foreskriver at ***"revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader"***. Selvom den eksterne revisor anvender den interne revisionsfunktions arbejde, reducerer dette ikke den eksterne revisors ansvar, da den eksterne revisor har eneansvar for den revisionskonklusion, der udtrykkes. ISA 610 hjælper derfor den eksterne revisor med at definere de nødvendige betingelser for at anvende den interne revisionsfunktions arbejde.

Den eksterne revisors overvejelser

Forventer den eksterne revisor at anvende den interne revisionsfunktions arbejde til at ændre; arten, den tidsmæssige placering eller reducere omfanget af revisionshandlinger, så er det den eksterne revisors mål at fastlægge hvilke områder og i hvilket omfang den interne revisionsfunktions arbejde kan anvendes. Derudover skal den eksterne revisor også fastlægge, om arbejdet er fyldestgørende i forhold til revisionens formål jf. ISA 610, afsnit 6. Når den eksterne revisor skal vurdere, om den interne revisionsfunktions arbejde kan anvendes, skal ekstern revisor overveje; omfanget, kompetenceniveauet, samt om der anvendes en systematisk og disciplineret metode jf. ISA 610, afsnit 8.

4.1.1 - Relevansen af den interne revisors arbejde

Den eksterne revisors fastlæggelse af objektivitet

Når den eksterne revisor skal fastlægge indenfor hvilke områder, og i hvilket omfang den interne revisionsfunktions arbejde kan anvendes, er det især vigtigt, at den eksterne revisor vurderer de interne revisorers objektivitet og kompetenceniveau jf. ISA 610, afsnit A6. Når den eksterne revisor skal vurdere den interne revisors objektivitet, skal den eksterne revisor vurdere, om den interne revisor har evnen til at udføre de pågældende opgaver, uden at lade manglende neutralitet, interessekonflikter eller andres upassende indflydelse tilsidesætte faglige vurderinger jf. ISA 610, afsnit A7. Faktorer, som kan påvirke den eksterne revisors vurdering, omfatter følgende jf. ISA 610, afsnit A7:

- Om den interne revisionsfunktion er organisatorisk rigtig placeret. Herunder om funktionens bemyndigelser og ansvarlighed understøtter funktionens evne til at være objektiv.
- Den interne revisor varetager opgaver, der ligger uden for den interne revisionsfunktion.

- Om den daglige eller øverste ledelse har pålagt den interne revisionsfunktion indskrænkninger eller begrænsninger.
- Om den interne revisor er medlem af relevante professionelle organisationer, som forpligtiger dem til at overholde relevante professionelle standarder.

Ved den eksterne revisors fastlæggelse af den interne revisionsfunktions kompetencer skal den eksterne revisor vurdere, om opbygningen og opretholdelsen af funktionens viden og færdigheder som helhed er på et sådan niveau, at det er muligt, for den interne revisor at udføre opgaverne omhyggeligt og i overensstemmelse med gældende faglige standarder. Faktorer, som kan påvirke den eksterne revisors vurdering heraf, omfatter følgende, jf. ISA 610, Afsnit A8:

Den eksterne revisors fastlæggelse af kompetenceniveau

- Om den interne revisionsfunktion er hensigtsmæssigt og passende bemandet i for hold til virksomhedens størrelse og arten af virksomhedens aktiviteter.
- Om der er etableret politikker for rekruttering og uddannelse.
- Om den interne revisor har en hensigtsmæssig praktisk uddannelse samt færdigheder i revision.
- Om den interne revisor har den fornødne viden om virksomhedens regnskabsaflæggelse og relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
- Om den interne revisor er medlem af relevante professionelle organisationer, som forpligtiger dem til at overholde relevante professionelle standarder, herunder forsat faglig udvikling.

Jf. ISA 610, afsnit A10 skal den eksterne revisor også foretage en vurdering af, om der er anvendt en systematisk og disciplineret metode til at; planlægge, udføre, føre tilsyn med, gennemgå samt dokumentere at funktionens aktiviteter adskiller sig fra andre mulige kontrolaktiviteter, der udføres i virksomheden. Faktorer, der kan påvirke den eksterne revisors vurdering heraf, er følgende jf. ISA 610, afsnit A10.

Den eksterne revisors vurdering af om der anvendes en systematisk og disciplineret metode

- Eksistensen, hensigtsmæssigheden og anvendelsen af dokumenterede interne revisionshandlinger, der omfatter risikovurderinger, arbejdsprogrammer, dokumentation og rapportering, og hvis art og omfang står i rimelige forhold til virksomhedens størrelse og omstændighed.
- Om den interne revisionsfunktion har passende politikker og procedurer for kvalitetsstyring eller krav til kvalitetsstyring fastlagt af relevante professionelle organisationer.

Det er vigtigt, at den eksterne revisor enkeltvis og samlet set vurderer de faktorer som er beskrevet ovenfor. En enkelt faktor er et utilstrækkeligt grundlag til at konkludere, om den interne revisionsfunktions arbejde kan anvendes eller ej jf. ISA 610, afsnit A13. Den eksterne revisor skal også vurdere, om der ved anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde vil opnås en tilstrækkelig indsigt i dokumentationen. En nødvendig betragtning, da den eksterne revisor har eneansvar for den revisionskonklusion, der udtrykkes jf. ISA 610 afsnit 17. Derfor er det også vigtigt, at den eksterne revisor selv foretager vurderingerne omkring risikoen for; væsentlig fejlinformation, tilstrækkeligheden af de udførte test, ledelsens anvendelse af forudsætningen om going concern, betydelige regnskabsmæssige skøn samt andre forhold der kan påvirke revisors erklæring jf. ISA 610, afsnit A19. I forlængelse af ISA 610's krav til den eksterne revisors vurdering af risiciene for væsentligt fejlinformation, vil det næste afsnit omhandle ISA 315. ISA 315 omhandler nemlig, den eksterne revisors ansvar til at identificere og vurdere risiciene for væsentlige fejlinformation i regnskabet igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder intern kontrol jf. ISA 315, afsnit 1. Afsnittet vil ikke være en udtømmende gennemgang af ISA 315, men der vil blive lagt vægt på de punkter, som er vigtige i forbindelse med den eksterne revisors vurdering af intern kontrol.

Den eksterne revisor skal foretage en samlet vurdering

4.2 - ISA 315 – Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation

Den eksterne revisor skal udføre revisionshandlinger for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation. Denne vurdering kan dog ikke stå alene, da den eksterne revisor også skal foretage forespørgsler til; den daglige ledelse, relevante medarbejdere i den interne revisionsfunktion samt andre medarbejdere, der kan have betydning for den eksterne revisors vurdering. Derudover skal den eksterne revisor også foretage analytiske handlinger samt foretage observationer og inspektioner jf. ISA 315, afsnit 6. Den eksterne revisor skal opnå en forståelse af den interne kontrol i virksomheden, som er relevant for revisionen. Det er udelukkende op til den eksterne revisors faglige vurdering, hvilke kontroller der er relevante for revisionen jf. ISA 315, afsnit 12. Når den eksterne revisor har opnået en forståelse af de interne kontroller, bliver det ekstern revisors opgave at vurdere udformningen og implementeringen af disse kontroller. Eksempelvis ved at udføre revisionshandlinger udover at rette forespørgsel til medarbejdere i den interne revisionsfunktion, jf. ISA 315, afsnit 13. Den eksterne revisor skal også opnå en forståelse af virksomhedens informationssystem og forretningsprocesser, som er relevante for regnskabsaflæggelsen jf. ISA 315, afsnit 18, herunder:

Den eksterne revisor skal opnå en forståelse af den interne kontrol

- De grupper af transaktioner i virksomhedens drift, der er betydelige for regnskabet.
- De procedurer i både IT-systemer og manuelle systermer, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle transaktioner.
- Den tilhørende bogføring.
- Hvordan IT-systemet opfanger andre begivenheder og forhold end transaktioner.
- Den regnskabsaflæggelsesproces der anvendes.
- Kontroller, der bruges til at registrere usædvanlige transaktioner eller justeringer.

Den eksterne revisor skal ligeledes opnå en forståelse af relevante kontrolaktiviteter for revisionen, som efter den eksterne revisors vurdering er nødvendig for vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, jf. ISA 315, afsnit 20. Herunder skal den eksterne revisor ved forståelse af virksomhedens kontrolaktiviteter opnå en forståelse af, hvordan virksomheden har reageret på IT-relaterede risici jf. ISA 315, afsnit 21. Den eksterne revisor skal også opnå en forståelse af de aktiviteter, som anvendes til overvågning af intern kontrol, samt forstå hvordan virksomheden iværksætter tiltag til udbedring og mangler i den interne kontrol, jf. ISA 315, afsnit 2. Den eksterne revisor skal herudover opnå en forståelse af; arten af den interne revisionsfunktions ansvar, den organisationsmæssige status og de aktiviteter, der er udført, eller som skal udføres jf. ISA 315, afsnit. 23.

Den eksterne revisor skal opnå en forståelse af kontrolaktiviteter

”It’s still a matter of “when” and not “if” ”

- Vasarhelyi et al., 2015

KAPITEL 3

GRUPPEN VIL I KAPITEL 3 PRÆSENTERE RESULTATERNE AF GRUPPENS SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE. DERUDOVER VIL GRUPPEN REFLEKTERE OVER RESULTATERNE.

5. METODISKE OVERVEJELSER VEDR. SPØRGESKEMA

Gruppen har valgt at udarbejde en spørgeskemaundersøgelse som et værktøj for at kunne besvare specialets problemformulering. I nedenstående afsnit vil gruppen fremlægge de metodiske overvejelser, som gruppen har gjort sig i forbindelse med udarbejdelsen af spørgeskemaet. De metodiske overvejelser omhandler de besvarelser, som gruppen på stikprøvevis har kunnet indsamle – da indhentning af primære data for en totalundersøgelse af hele populationen, både vil være bekostelig og for tidskrævende (Blunch, 1994). Resultatet af spørgeskemaerne behøver dog ikke at være mindre nøjagtige set i forhold til en totalundersøgelse, da den sparede tid i forhold til at nå alle respondenter, kan anvendes til grundig forberedelse, hvad angår spørgsmål og testning af spørgeskemaet (Blunch, 1994).

5.1 - Stikprøveudvælgelse og design

5.1.1 - Stikprøveudvælgelsen og operationel gennemgang

Undersøgelsens tre populationer

Først skulle det klarlægges, hvad gruppen gerne ville undersøge, samt hvem var det, som skulle spørges. Her brugte gruppen specialets problemformulering som udgangspunkt for udarbejdelsen af spørgsmålene samt udvælgelse af respondenter. Spørgeskemaets analyseenhed, som undersøgelsen knytter sig til, vil gruppen i første omgang beskrive som alle revisorer i Danmark. Da specialets problemformulering ikke er relevant for alle revisorer i Danmark, vil gruppen komme nærmere en definition af undersøgelsens population. Ved population forstås en given mængde af analyseenheder med bestemte kendetegn (Blunch, 1994). På den baggrund kan gruppen definere 3 populationer; de interne revisorer, de eksterne revisorer, der har eller har haft klienter med en intern revisionsfunktion (= eksterne revisorer M.K.) og eksterne revisorer der ikke har haft kunder med en intern revisionsfunktion (= eksterne revisorer U.K.). De interne revisorer inddrages, fordi de netop udfører deres arbejde i en intern revisionsfunktion. De eksterne revisorer M.K., fordi de har erfaringer med samarbejdet mellem den interne og eksterne revisor. Samt de eksterne revisorer U.K., fordi de kan gengive forventningerne til samarbejdet mellem intern- og ekstern revisor.

Spørgeskemaets indledende spørgsmål

Efterfølgende var det gruppens opgave at udforme spørgeskemaundersøgelsen, så spørgsmålene var relevante og forståelige samt sikrede gruppen en viden, der kunne operationaliseres på overskuelig og praktisk måde. Det første spørgsmål handler om, hvor respondentens arbejdsplads er placeret i Danmark. Dette spørgsmål stiller gruppen, for at kunne vurdere, om det er lykkedes for gruppen at nå ud til respondenter i hele Danmark - derved undersøge om resultaterne er repræsentative for hele Danmark. Det næste spørgsmål omhandler, hvilken type af respondent det er, som har besvaret spørgeskemaet - Et meget relevant punkt for undersøgelsen, da gruppen som tidligere nævnt arbejder med tre populationer. Ved at stille respondenten et spørgsmål om, hviken jobfunktion respondenten varetager i dag, er det muligt for gruppen at sende respondenten videre til netop de spørgsmål, som er relevante for vedkommende. Her skelnes der mellem, hvorvidt respondenterne er ansat i henholdsvis; en intern revisionsfunktion, som ekstern revisor, eller tidligere har været ansat i branchen.

Spørgsmålene styres af respondentens jobfunktion

Spørgeskemaundersøgelsen er derfor opdelt i tre områder, som er helt afhængig af vedkommendes jobfunktion. Er respondenten ansat i intern revisionsfunktion, bliver respondenten videresendt til de spørgsmål, som gruppen finder relevante for denne population. Hvis der er tale om en intern revisor, vil første del af undersøgelsen omhandle spørgsmål vedrørende ISA 610. Her er gruppen interesseret i at undersøge, om de interne revisorer overholder kravene jf. ISA 610, da opfyldelse af disse betyder, at den eksterne revisor kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde (se evt. bilag nr. 1). Anden del af spørgeskemaet omhandler de interne revisorers erfaringer omkring

kontinuerlig revision. Her er det gruppens mål at undersøge de interne revisorers generelle holdning til, om de selv tror, at anvendelsen af en kontinuerlig revision vil føre til en højere anvendelse af deres arbejde hos de eksterne revisorer.

Hvis respondenten derimod svarer, at vedkommende er ansat som ekstern revisor, er det næste spørgsmål, hvorvidt den adspurgte har kunder med en intern revisionsfunktion. Hvis respondenten svarer, at vedkommende har eller har haft kunder med en intern revisionsfunktion, bliver de sendt direkte videre til spørgsmålene omhandlende ISA 610. Til forskel fra situationen vedrørende de interne revisorer, vil gruppen denne gang undersøge de eksterne revisorers holdning til, om de føler, at de interne revisorer lever op til ISA 610-kravene. Herefter bliver de eksterne revisorer, ligesom de interne revisorer, sendt videre til spørgsmålene omhandlende kontinuerlig revision. Hvis den eksterne revisor svarede, at vedkommende ikke har haft kunder med en intern revisionsfunktion, bliver respondenten sendt direkte til spørgsmålene om kontinuerlig revision.

Har ekstern revisor kunder med intern revision?

Da gruppen blev færdig med forberedelsen af spørgsmålene, blev spørgsmålene opstillet i e-survey programmet SurveyXact, hvor gruppen fik mulighed for at teste spørgeskemaet på en række testpiloter. Gruppen valgte at teste spørgeskemaet på både personer med- og uden kendskab til kontinuerlig revision. Dette gjorde gruppen for netop at imødekomme problematikken omkring selve forståelsen af spørgsmålene – både når begrebet var kendt på forhånd, og når det var helt nyt. Af testpiloter med kendskab til kontinuerlig revision havde gruppen mulighed for at teste spørgeskemaet hos; gruppens vejleder Hans Henrik Berthing, formanden for IIA, Kim Stormly Hansen samt statsautoriseret revisor fra EY, Henrik Kjær Andersen. Desuden havde gruppen 4 testpiloter som uden kendskab til kontinuerlig revision afprøvede spørgeskemaet. Af testpiloterne modtog gruppen god konstruktiv feedback, og efter testpersonernes rettelser var gruppens spørgeskema klar til at blive distribueret.

Testpiloter på spørgeskema-undersøgelsen

5.1.2 - Design af spørgeskema

Under udarbejdelsen af spørgeskemaet har gruppen hele tiden måtte have fokus på at reducere antallet af spørgsmål, da der er klare formodninger om, at korte spørgeskemaer giver lavere grad af bortfald (Fuglsang et al., 2007). Gruppen har derfor over flere gange reduceret antallet af spørgsmål og føler, at det endelige antal af spørgsmål har været passende – uden dog at gå på kompromis med undersøgelsens formål. Gruppen har både anvendt lukkede spørgsmål og lukkede spørgsmål med tilhørende tekstfelter, da det dels begrænser bortfaldet på det enkelte spørgsmål og reducerer antallet af upræcise eller ugyldige svar (Fuglsang et al., 2007). Desuden har gruppen anvendt et meget simpelt design i spørgeskemaet, da grafik og andre elementer, der gør spørgsmålene langsommere at hente, viser større frafald af deltagere (Fuglsang et al., 2007). Gruppen har heller ikke anvendt 'rullemenuer' - Et designelement hvor svarmulighederne holdes skjult, mens respondenten læser spørgsmålet, og først ved at klikke på 'næste' får svarmulighederne at se. Forskning viser nemlig, at respondenterne er mere tilbøjelige til at vælge den første svarmulighed, hvis ikke spørgsmålet og svarene kan ses samtidig, uanset indholdet af svarmuligheden (Fuglsang et al., 2007).

Simpelt design for at reducere bortfaldet

Med hjælp fra IIA fik gruppen sendt spørgeskemaet afsted den 16. marts 2016 og derved kunne undgå påskens helligdage. En timing som gruppen anser som positiv, da tidligere undersøgelser viser, at de fleste adspurgte træffer beslutningen om at udfylde spørgeskemaet umiddelbart lige efter, at de har modtaget invitationen (Fuglsang et al., 2007) - og i tilfældet af helligdagene kunne have forhøjet bortfaldet, da gruppens invitationsmail ville blive én ud af mange ulæste mails. Omkring selve udformningen af spørgsmålene anvendte gruppen både særskilte spørgsmål og spørgsmålsmaticer – sidst nævnte, eksempelvis ved respondenternes anset fordele og udfordringer ved anvendelsen af kontinuerlig revision. Tidligere undersøgelser viser nemlig, at svarprocenten ofte

Timing og valg af spørgsmålstyper

er højere ved anvendelsen af spørgsmålsmaticer, fordi de både sparer tid og plads (Fuglsang et al., 2007).

5.2 - Indhentning af data

Medlemmer hos IIA som første stikprøveramme

Efter udarbejdelsen af spørgsmålene var næste trin i processen at finde frem til respondenterne. En totaltælling, som ville omfatte alle personer i populationen, var ikke mulig, og derfor valgte gruppen i stedet for at arbejde stikprøvevist. I den forbindelse vil en stikprøveramme, som er en liste over populationen, være behjælpelig til stikprøvens udvælgelse (Blunch, 1994). I gruppens tilfælde er der arbejdet med to forskellige stikprøverammer for at omfatte alle 3 populationer. Den første stikprøveramme er medlemmerne af foreningen, IIA – Foreningen af interne revisorer i Danmark. Her blev linket til gruppens spørgeskemaundersøgelse, med hjælp fra Kim Stormly Hansen, formand for foreningen IIA, sendt til foreningens 572 medlemmer.

Anden stikprøveramme er alle statsaut. revisorer

Ligeledes forsøgte gruppen at kontakte FSR – foreningen af danske revisorer, i håb om, at også FSR kunne være behjælpelig med udsendelse af spørgeskemaet. Dette var FSR desværre af principelle årsager forhindret i. Gruppen valgte derfor selv at finde frem til respondenterne via CVR-registeret, hvor gruppen, via en afgrænset søgning på personrolle, kunne finde frem til alle statsautoriserede revisorer i Danmark. Resultatet af søgningen blev, at der på daværende tidspunkt var registeret 1.965 statsautoriseret revisorer i Danmark. Herfra har gruppen taget en person ad gangen for at se, om det var muligt at finde en e-mailadresse på vedkommende. I 1.019 tilfælde lykkes det gruppen at finde en e-mailadresse, og derved kunne gruppen sende spørgeskemaet ud til 1.591 respondenter.

5.2.1 - Rammefejl og frafald

Tiltag for at reducere rammefejl

Gruppen er opmærksom på, at der kan være tale om en rammefejl, da der er en uoverensstemmelse mellem stikprøverammen og populationen for de eksterne revisorer, der har eller har haft kunder med en intern revisionsfunktion. Det er selvfølgelig ikke alle 1.019 respondenter, som spørgeskemaet vil have relevans for, da rigtig mange muligvis ikke har arbejdet med en intern revisionsfunktion. Dette har dog været gruppens eneste måde at finde frem til de eksterne revisorer, der arbejder eller har arbejdet med en intern revisionsfunktion. For at afhjælpe denne rammefejl har gruppen indarbejdet en adskillelse i selve udformningen af spørgeskemaet. Derved kommer gruppen, som nævnt tidligere, til at arbejde med tre populationer bestående af; interne revisorer, eksterne revisorer der har eller har haft kunder med en intern revisionsfunktion og de eksterne revisorer uden kunder med en intern revisionsfunktion. Hvori den sidstnævnte respondentgruppe inkluderer de respondenter, der tidligere har været ansat som intern/ekstern revisor, men ikke længere arbejder i revisionsbranchen.

Automatisk validering af respondentens svar

Samtidig har gruppen oplevet delvist udførte besvarelser, da nogle af respondenterne er påbegyndt besvarelsen, men ikke har fået den færdiggjort. Gruppen kan ikke sikre sig mod respondentens afbrydelse af besvarelsen, men for at reducere antallet af 'ikke-besvarede' spørgsmål har gruppen tilføjet en automatisk validering af respondenternes svar - således at respondenten bliver gjort opmærksom på ubesvarede spørgsmål, hvis respondenten forsøger at klikke videre. Omkring de få delvist udførte besvarelser valgte gruppen, at fjerne disse besvarelser fra undersøgelsen for at undgå invalide resultater i undersøgelsen. Derudover har gruppen også oplevet, at flere respondenter har henvendt sig og skrevet, at de ikke har haft tid til besvarelse af spørgeskemaet, da spørgeskemaet blev modtaget midt i revisionsbranchens højsæson.

To tilføjet incitamenter for at deltage

Gruppen har desuden tilføjet både et fagligt og økonomisk incitament omkring deltagelsen i undersøgelsen, da der vil være et asymmetrisk forhold mellem gruppen og de adspurgte i forhold til udbyttet af undersøgelsen (Fuglsang et al., 2007). Et fagligt incitament i form af mulighed for

tilsendelse af gruppens endelige resultater og ligeledes et økonomisk incitament i form af muligheden for deltagelse i lodtrækningen om en præmie fra Aalborg Chokoladen. Hverken de faglige eller økonomiske incitamenter er ensbetydende med en højere besvarelse, men tidligere forskning tyder på, at belønninger har en positiv indvirkning på svarprocenten (Fuglsang et al., 2007).

5.3 - Svarprocent og bortfald

Svarprocent på 10,4% - vurderet acceptabel

Gruppen opnåede 165 besvarelser svarerende til en samlede svarprocent på 10,4%. Set i forhold til vilkårene finder gruppen denne svarprocent acceptabel. Problemet med e-surveymetoden består blandt andet i, at ikke alle, som har modtaget invitationsmailen nødvendigvis, svarer. Her tales der om et bortfald (Fuglsang et al., 2007). Årsagen til et højt bortfald kan være svær at sige noget om. I dette tilfælde kunne bortfaldet eksempelvis bestå i, at de revisorer, som i forvejen er modstandere af kontinuerlig revision, ikke har villet deltage i undersøgelsen, fordi de opfatter undersøgelsen som endnu ét overflødigt påhit. Omvendt er det også muligt, at det er den utilfredse gruppe af revisorer, som netop deltager, fordi de på denne måde har mulighed for at komme til orde med deres kritik. Problemet er, at hvis en bestemt gruppe er over- eller underrepræsenteret, vil dette give et skævt billede, og den indsamlede data vil med andre ord være biased. Her skriver Fuglsang et al. (2007), at: ***"Den eneste måde at være sikker på, at alle grupper er repræsenteret, er at sikre, at bortfaldet ligger meget tæt på nul. Det er desværre sjældent tilfældet, og som forskere eller studerende skal man altid være opmærksom på denne problematik"***. Hertil ved gruppen (som også allerede nævnt), at én af bortfaldsårsagerne skyldes tidspunktet for udsendelsen af spørgeskemaet. Et uhensigtsmæssigt tidspunkt, fordi revisorerne netop modtager gruppens spørgeskema under deres højsæson og derfor ikke har haft mulighed for at deltage. En højere svarprocent kunne derfor være opnået, hvis tidspunktet for afsendelsen af spørgeskemaet havde været ændret til en periode udenfor højsæsonen.

5.4 - Vurdering af spørgeskemaets reliabilitet og validitet

Udfordringerne ved reliabiliteten og validiteten

Ses der bort fra rammefejl, ville gruppen i princippet have opnået en højere svarprocent. Når gruppen skal vurdere spørgeskemaets reliabilitet, er det et udtryk for den variation i den fremkomne data, der kan forventes, hvis undersøgelsen gentages (Blunch, 1994). Det er dog ikke nok med stabile måleresultater, idet gruppen desuden også skal være sikker på, at der rent faktisk er målt på det, som gruppen ønskede at måle validiteten af (Blunch, 1994). En måde at vurdere reliabiliteten og validiteten på er, ved at foretage en ny måling hos de samme respondenter. Da det kræver ekstra meget tid at foretage en ny undersøgelse, har gruppen ikke haft mulighed herfor. Validiteten kan også være vanskelig at vurdere, men i princippet handler denne om, at måle på én enkelt analyseenhed og udelukke al anden vekselvirkning med andre variable (Blunch, 1994). Dette er et kritikpunkt i forhold til gruppens analyse, da selve specialets fokus ligger på kontinuerlig revision mellem intern og ekstern revisor og gruppen derfor ikke kan udelukke, at opfattelsen af konceptet 'kontinuerlig revision' er blevet misforstået. Derfor indeholdte gruppens invitationsmail en beskrivelse af begrebet 'kontinuerlig revision' og ligeledes blev denne forklaring uddybet på spørgeskemaets startside, så respondenten burde have en acceptabel forståelse af begrebet. Gruppen diskuterede denne svaghed ved anvendelsen af spørgeskema-metoden, men gruppen vurderede, at efter de mange testpiloter var særligt den indledende beskrivelse blevet gennemgået og tilpasset. Gruppen mener at have formuleret relevante spørgsmål, således at respondenternes svar kunne besvare specialets problemformulering og derved afspejle situationen pålideligt. Derfor er det også gruppens overbevisning, at reliabiliteten og validiteten af resultaterne kan anses som værende acceptable.

5.4.1 - Problematikkerne ved anvendelsen af et spørgeskema

Udfordring omkring tilgængelige emailadresser

En af problematikkerne ved at anvende et elektronisk spørgeskema er, at kun de respondenter, som har adgang til computere og internet, har mulighed for at deltage. En problemstilling som

gruppen blev påvirket af, da gruppen ikke var i stand til at finde email-adressen på alle de danske statsautoriserede revisorer. Gruppen fandt dog over halvdelen af de statsautoriserede revisorers email-adresser. Hertil kan kvaliteten af email-adresserne dog være varierende, da ikke alle offentlig tilgængelige email-adresser virker, men her blev gruppen kun mødt at 2 fejlmeldinger og én tilbagemelding, hvor vedkommende ikke længere arbejdede for det enkelte firma.

Svarprocenten skal ses i sammenhæng med formål

Derudover skriver Fuglsang et al. (2007), at det kan være vanskeligt at opnå en tilfredsstillende svarprocent og de påpeger at traditionelle surveyteknikker, som eksempelvis er baseret på telefoninterviews, normalt opnår en højere svarprocent end e-surveys. En valgmulighed som gruppen fravalgte, da gruppen ville undgå at 'farve' respondenternes besvarelser og eksempelvis favorisere anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces igennem en personlig samtale. Fuglsang et al. (2007) skriver: ***"Problemet skal dog ses i lyset af, at der ikke findes præcise retningslinjer for, hvad der kan karakteriseres som en tilfredsstillende svarprocent. Spørgsmålet om, hvad der er en tilfredsstillende svarprocent, afhænger i sidste ende af de krav, som stilles til resultaternes gyldighed, hvilket igen hænger sammen med, hvilken sammenhæng resultaterne skal anvendes i"***. Eksempelvis ville fraværet af de interne revisorers deltagelse betyde, at gruppen ikke kunne efterprøve de interne revisorers opfyldelse af kravene jævnført ISA 610. En konsekvens som ville medføre, at gruppen ikke havde haft mulighed for at udtale sig om, hvorvidt de eksterne revisorers eventuelle tilbageholdenhed af implementeringen skyldtes, de interne revisorers manglende opfyldelse af standardkravene. Her havde gruppen en repræsenteret andel på 26% af interne revisorer i forhold til den samlede antal adspurgte, hvilket gruppen anser som acceptabelt, set i lyset af vilkårene.

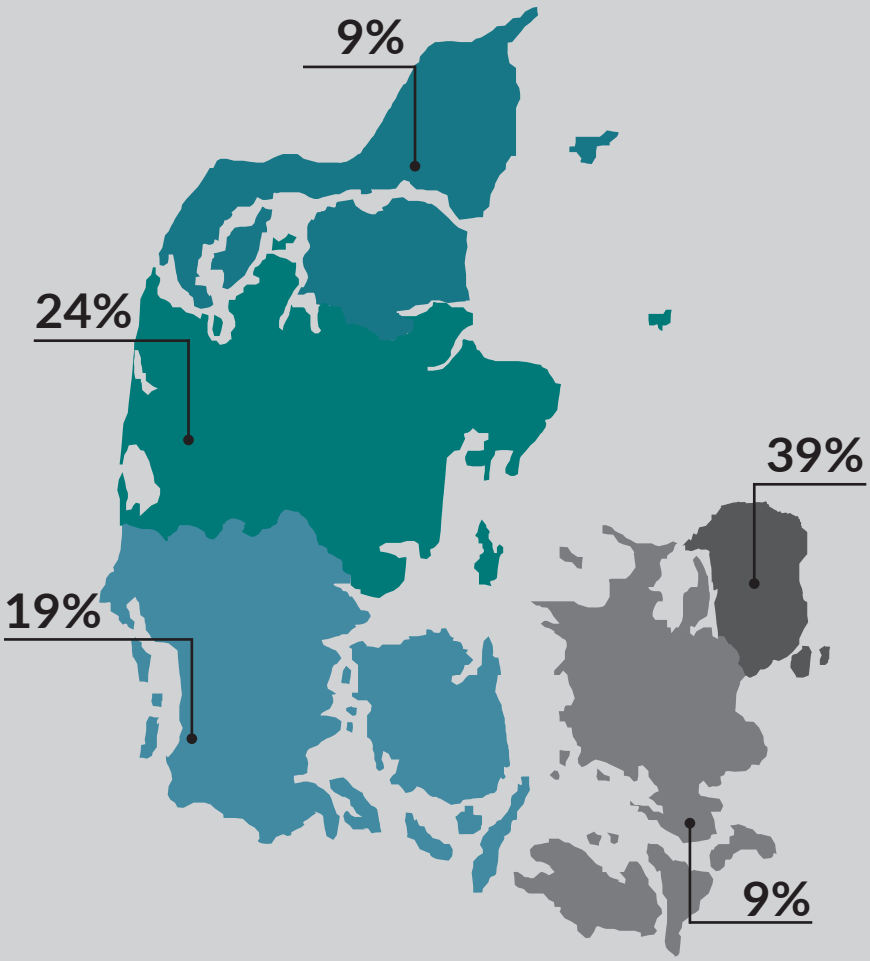
E-survey giver mulighed for bred kontakt

I forhold til vidensproblemer understreger Fuglsang et al. (2007), at e-surveymetoden ikke er en ny metode, fordi den teoretisk set kun er i stand til løse samme erkendelsesopgaver som de traditionelle surveymetoder kan. Det som er fordelagtigt ved det elektroniske spørgeskema er, at de studerende kan kontakte en stor andel af populationerne. Derved får de studerende mulighed for at arbejde med tidligere undladte problemstillinger, fordi de studerende ikke længere vil være begrænset af den samme tidsressource, som inden det elektroniske spørgeskema kunne anvendes (Fuglsang et al., 2007).

6. SPØRGESKEMAUNDERSØGELSENS RESULTATER

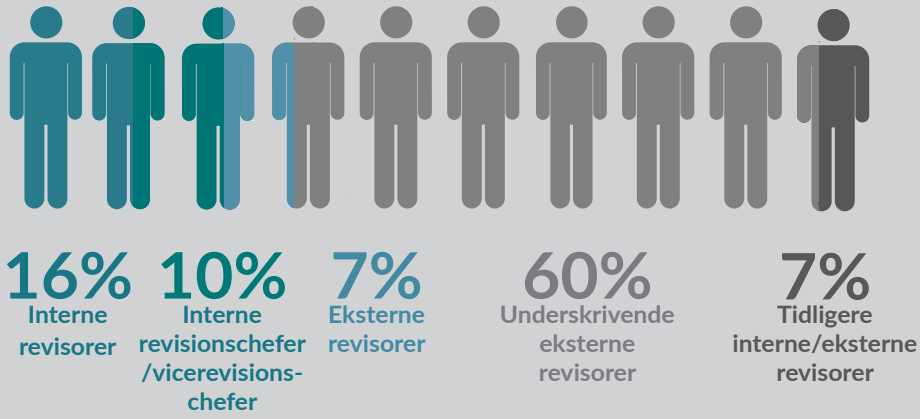
I dette afsnit vil gruppen præsentere resultaterne af spørgeskemaundersøgelsen. Afsnittet vil være opdelt i yderligere 4 underafsnit. Første afsnit vil kort præsentere de indledende spørgsmål til alle respondenterne. Herefter vil respondenterne blive inddelt i tre grupper, som henholdsvis er interne revisorer, eksterne revisorer, som har arbejdet/arbejder med intern revision, mens den sidste gruppe består af eksterne revisorer, som aldrig har arbejdet sammen med en intern revisionsfunktion, samt dem der tidligere har været ansat som intern/ekstern revisorer, men ikke længere arbejder i revisionsbranchen.

Figur nr. 2 - Fordeling af alle respondenter på placering af arbejdsplads



Det første spørgsmål respondenterne blev præsenteret for i spørgeskema-undersøgelsen var spørgsmålet om hvor deres arbejdsplads var placeret i Danmark. Dette valgte gruppen at spørge om for at være sikker på, at resultaterne var repræsentativ for hele Danmark. Ved at se på figur nr. 2, kan det ses, at det er lykkes for gruppen, at opnå en pæn fordeling af respondenter i Danmark. Hovedstadsområdet ligger i toppen og er repræsenteret med 39%, efterfulgt af Midtjylland og Sydjylland, inklusiv Fyn med henholdsvis 24% og 19%. Nordjylland og Sjælland er også pænt repræsenteret med hver 9%. Ingen af respondenterne havde arbejdsplads på Bornholm.

Figur nr. 3 - Fordeling af alle respondenter på jobfunktion

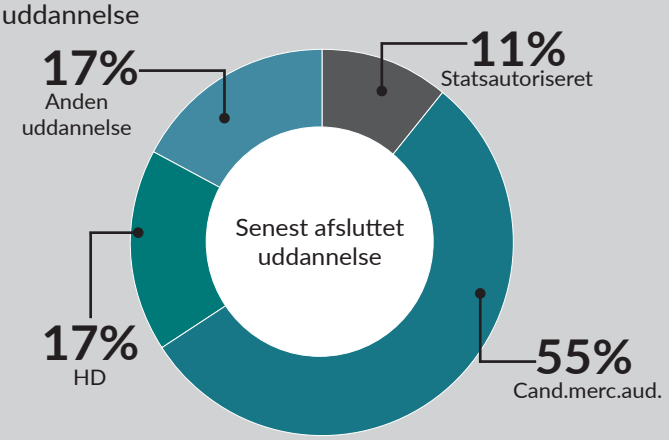


Ved at spørge ind til hvilken jobfunktion respondenterne varetager i dag, kunne gruppen få et overblik over funktionsniveau og sikre sig, at hver respondent blev stillet de rigtige spørgsmål i forhold til analysens formål. Figur nr. 3 viser fordeling af alle respondenter på jobfunktion. 16% er interne revisorer, 10 % er interne revisionschefer/vicerevisionschefer, mens 7% er eksterne revisorer. 60 % af alle respondenterne er underskrivende eksterne revisorer, mens 5 % har tidligere været ansat som intern/ekstern revisorer, men arbejder ikke længere i branchen.

6.1 - BESVARELSER - INTERNE REVISORER

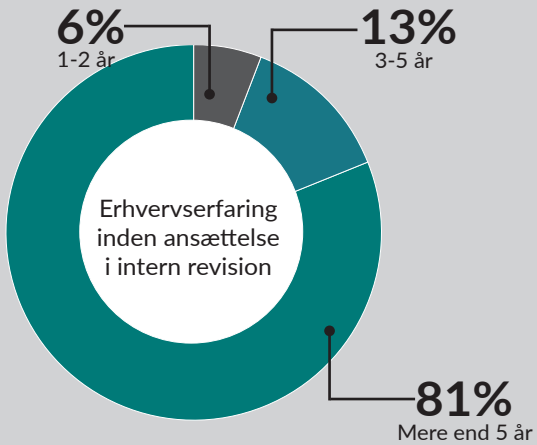
I dette afsnit vil gruppen præsentere spørgeskemaundersøgelsens resultater besvaret af de interne revisorer. Side 44 og 45 vil vise, hvorvidt de interne revisorer opfylder kravene i ISA 610, og dermed giver den eksterne revisor mulighed for at anvende intern revisors arbejde. De efterfølgende sider 46 og 47 vil tage udgangspunkt i spørgsmålene omhandlende kontinuerlig revision samt de interne revisorers vurdering og rangering af de oplistede fordele og udfordringer.

Figur nr. 4 - Interne revisorer - Senest afsluttet uddannelse



På spørgsmålet om hvilken uddannelse respondenten seneste har afsluttet, ser fordelingen ud som i figur nr. 4. Over halvdelen med 55% svarer, at de senest har afsluttet en cand.merc.aud. 12% svarer statsautoriseret revisor, mens 17% svarer henholdsvis HD eller anden uddannelse. Af anden uddannelse er f.eks. nævnt registreret revisor, ph.d. i økonomistyring, bankrådgiver og merkonom i revision.

Figur nr. 5 - Interne revisorer - Erhvervserfaring



Ud fra figur nr. 5. kan det ses, at langt de fleste har mere end 5 års erhvervserfaring, inden de blev ansat som intern revisor. 6% svarede, at de havde 1-2 års erhvervserfaring, inden de blev ansat som intern revisor, mens 13% svarede 3-5 år.

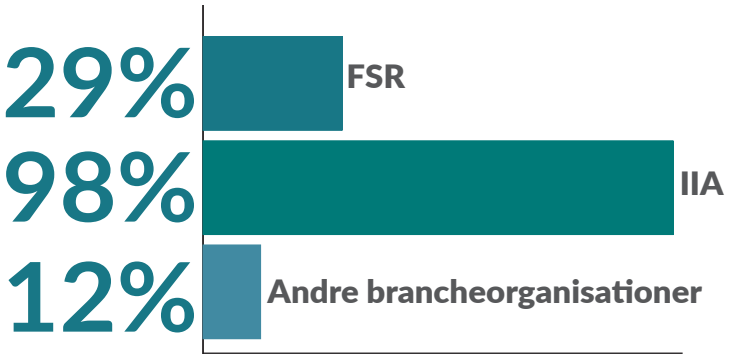
93%

varetager kun arbejdsopgaver i den interne revisionsfunktion. 7% varetager efter behov 'andre opgaver' udover arbejde i den interne revisionsfunktion.

64%

føler, at bemandingen i den interne revisionsfunktion generelt er passende. 5% føler, den er overbemandet, mens 29% føler, den er underbemandet. 2% ved ikke. Af de interne revisionschefer/vicerevisionschefter føler 31%, at den interne revisionsfunktion er underbemandet, mens 69% føler, den er passende.

Figur nr. 6 - Interne revisorer - Brancheorganisationer



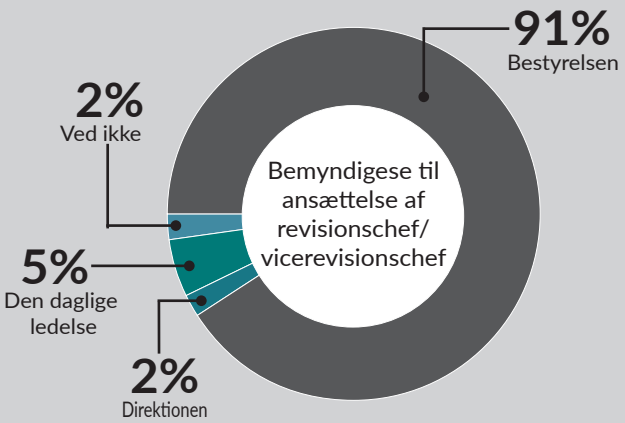
Som det fremgår af figur nr. 6 ses det, at næsten alle af de interne revisorer er medlem af en relevant brancheorganisation, bortset fra én. Samtidig ses det også, at langt størstedelen er medlem af mere end en brancheorganisation, da respondenterne har mulighed for at afkrydse flere felter. Langt størstedelen er medlem af IIA - Foreningen af Interne Revisorer med hele 98%, mens 29% er medlem af FSR - Danske Revisorer. 12% svarede, at de var medlem af andre organisationer, som f.eks. ISACA, ACFE og 3S.

83% vil beskrive den interne revisors adgang til nødvendige oplysninger som åben med adgang til alt, hvorimod 17% anser, den interne revisors adgang til oplysninger som begrænset, men åben efter tilladelse.

83%

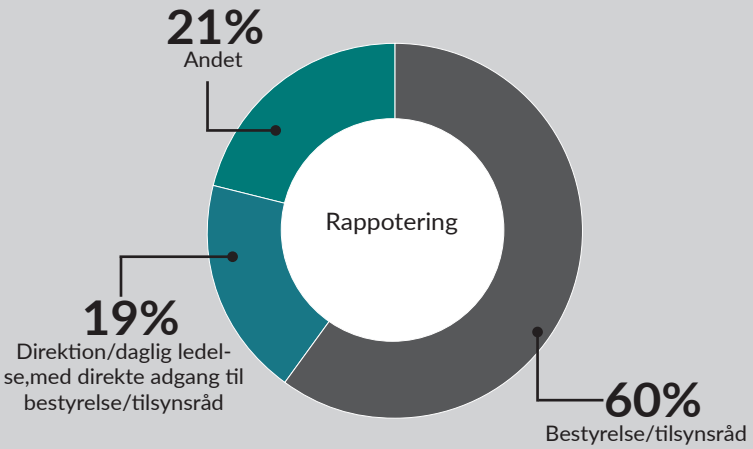
21% er indehaver af aktier el. anparter i sin arbejdsgivende virksomhed. 79% er ikke ejer af aktier el. anparter. Ses der nærmere på de 21%, som har svaret 'ja' til at være ejer af aktier/anparter, udgør 67% af de ansatte i den interne revisionsfunktion, mens kun 33% er revisionschef/vicerevisionschef.

Figur nr. 7 - Interne revisorer - Bemyndigelse til ansættelse af den interne revisionschef/vicerevsionschef



91% af de interne revisorer svarer, at det er bestyrelsen, der har bemyndigelse til at ansætte og afskedige den interne revisionschef/vicerevisionschef. 5% af de interne revisorer svarer 'den daglige ledelse', mens 2% svarer 'direktionen', eller at de ikke ved det. Af de interne revisionschefer/vicerevisionschefer svarer 94%, at det er bestyrelsen, der har bemyndigelse til at ansætte eller afskedige dem, mens 6 % svarer, at det er direktionen, der har den bemyndigelse.

Figur nr. 8 - Interne revisorer - Rapportering

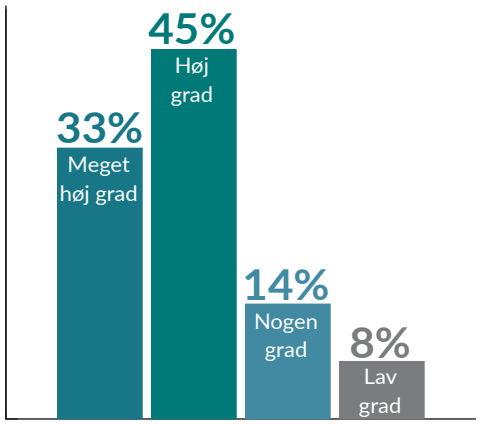


Ovenstående figur nr. 8. viser fordelingen af, hvem den interne revisionsfunktion rapporterer til. 60% svarer, at de rapporterer til bestyrelsen/tilsynsrådet, mens 19% svarer direktionen/daglig ledelse med direkte adgang til bestyrelse/tilsynsråd. Af de 21% som har svaret 'andet' beskrives det, at der overordnet rapporteres til bestyrelsen, men at der også sker løbende rapportering til direktionen/daglig ledelse.

83% svarer ja, til at være bekendt med den interne revisionsfunktionsbeskrivelse, som beskriver afdelingens; ansvar, beføjelser og arbejdsopgaver. 10 % er kun delvist bekendt med funktionsbeskrivelsen, mens kun 7% svarer, at de ikke er bekendt med denne. Ingen af respondenterne svarede, at den interne revisionsfunktion ikke har en funktionsbeskrivelse.

71% er bekendt med, at den interne revisionsfunktion har et internt kvalitetsstyringssystem, der bliver valideret af en ekstern revisor. 24% svarer, at de ikke er bekendt hermed, mens 5 % ikke ved det. Af de interne revisionschefer/vicerevisionschefer svarer 25%, at de ikke er bekendt med, om de har et internt kvalitetsstyringssystem, der bliver valideret af en ekstern revisor, mens 75% af de adspurgte er bekendt med denne.

Figur nr. 9 - Interne revisorer - Anvendelse af internt revisions arbejde



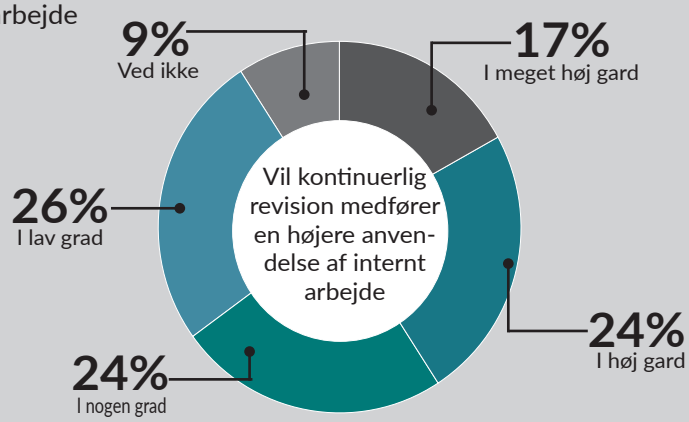
Figur nr. 9 viser fordelingen af, hvordan de interne revisorer føler, potentialet af intern revisions arbejde bliver anvendt. Generelt føler de en 'meget høj' og 'høj' anvendelse af intern revisions arbejde med henholdsvis 32% og 45%. Kun 14% og 8% føler, at intern revisions arbejde kun i 'nogen grad' og i lav grad bliver anvendt.

43% vurderer, at de danske revisorer i 'nogen grad' har de nødvendige IT-kompetencer til at håndtere en større anvendelse af digital regnskabsaflæggelse. 33% vurderer, at de danske revisorer har dem 'i høj grad' og 7 % i 'meget høj grad'. 12% vurderer derimod, at revisorerne besidder dem i 'lav grad', mens 5% ikke ved det.

67% svarer 'ja' til, at den eksterne revisor vil blive tilstrækkeligt involveret i revisionsudførelsen ved anvendelse af kontinuerlig revision. 10% svarer, at den eksterne revisor ikke vil blive tilstrækkeligt involveret, mens 24% ikke ved det.

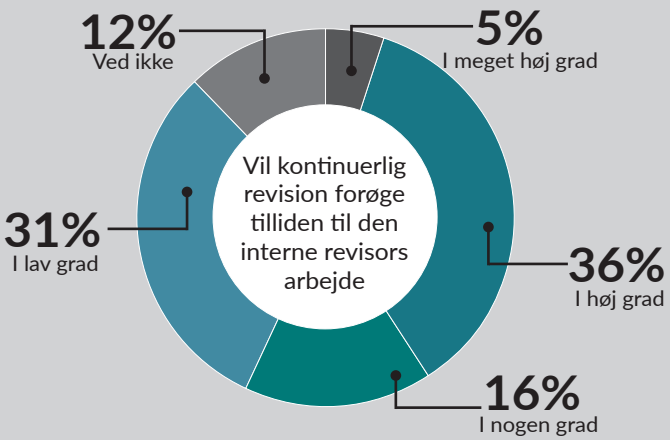
67%

Figur nr. 10 - Interne revisorer - Vil kontinuerlig revision medfører en højere grad af anvendelse af internt arbejde



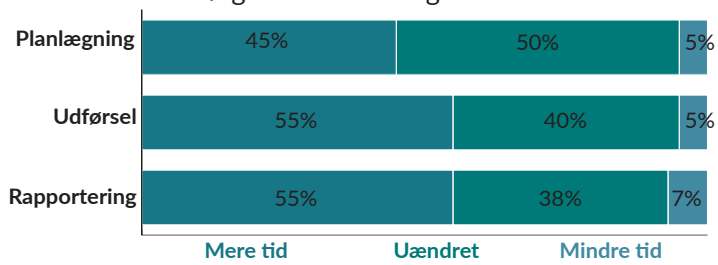
På spørgsmålet om hvorvidt respondenterne tror, at kontinuerlig revision vil medføre, at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde fra den interne revisor, ses der en blandet mening. 17% tror, at det i meget høj grad vil medføre mere anvendelse af den interne revisors arbejde, mens 24% tror, det henholdsvis i høj grad eller nogen grad, vil medføre en højere anvendelse. 26% tror, at det kun i lav grad vil blive anvendt mere, mens 9 % ikke ved det.

Figur nr. 11 - Interne revisorer - Vil kontinuerlig revision forøge tilliden til den interne revisor



Der ses et nuanceret billede, da respondenterne skulle svare på spørgsmålet, om hvorvidt kontinuerlig revision ville kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktion. 5% mener, at det i meget høj grad vil øge tilliden, mens 36% mener, at det vil i høj grad. 16% mener, at det i nogen grad ville kunne øge tilliden, mens hele 31% mener, at det kun i lav grad vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktion. 12% ved det ikke.

Figur nr. 12 - Interne revisorer - Den interne revisors anvendte timer som følge af kontinuerlig revision

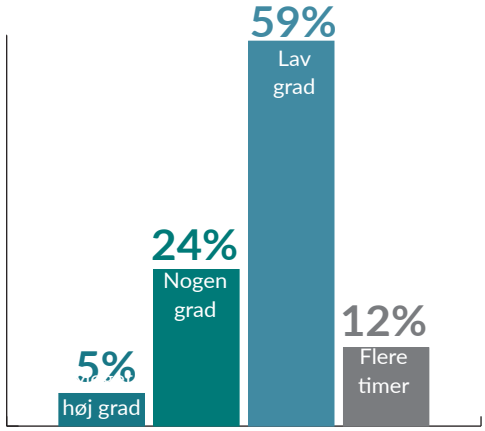


Ovenstående figur viser fordelingen af hvilke ændringer, kontinuerlig revision vil få for den interne revisors anvendte timer på; planlægning, udførsel og rapportering.

33% tror, at kontinuerlig revision i højere grad vil gøre revisor i stand til at opdage løbende besvigelser. 26% tror derimod ikke, at revisor vil være i stand hertil, mens 33% ikke tror, at det vil gøre nogen forskel.

62% tror, at kontinuerlig revision i lav grad vil true den eksterne revisors uafhængighed. Kun 2% svarer i meget høj grad, mens 10% svarer henholdsvis i 'nogen grad' eller at det slet ikke er relevant.

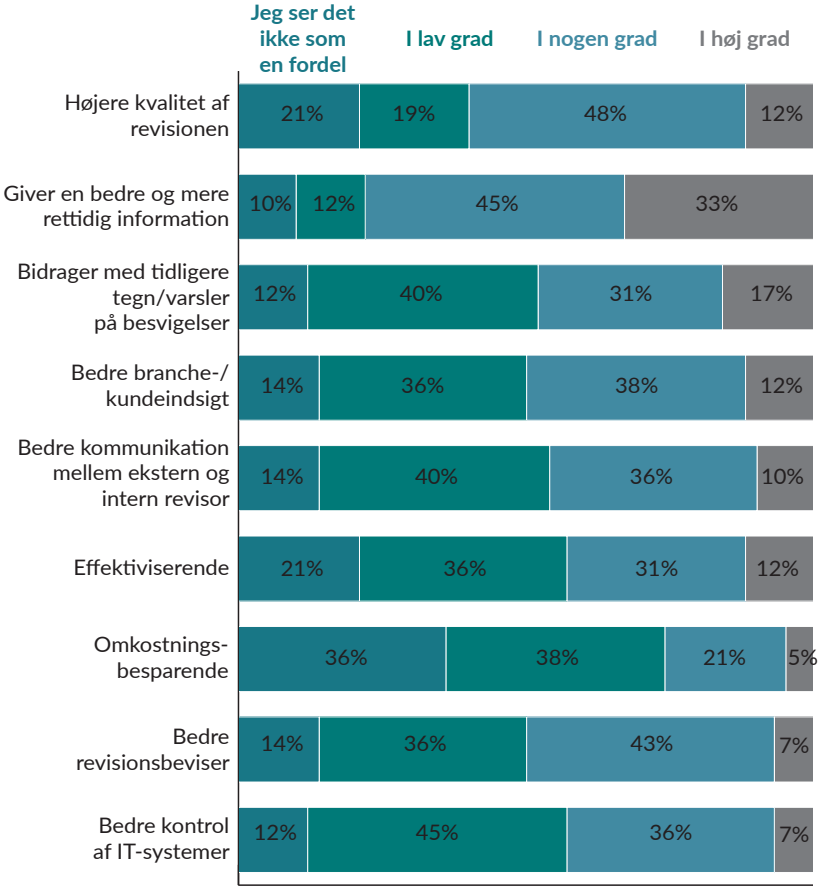
Figur nr. 13 - Interne revisorer - Vil kontinuerlig revision gøre det muligt at budgettere med færre revisionstimer for den eksterne revisor



Ovenstående figur viser fordelingen af respondenternes svar på spørgsmålet, om kontinuerlig revision vil medføre, at der kan budgetters med færre revisionstimer for den eksterne revisor. 59% har svaret i 'lav grad', mens 12 % svarer, at der skal bruges flere timer. Kun 5% svarer i høj grad, mens 24% svarer i nogen grad.

FORDELE VED KONTINUERLIG REVISION - INTERNE REVISORER

Figur nr. 14 - Interne revisorer - Rangering af fordele ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



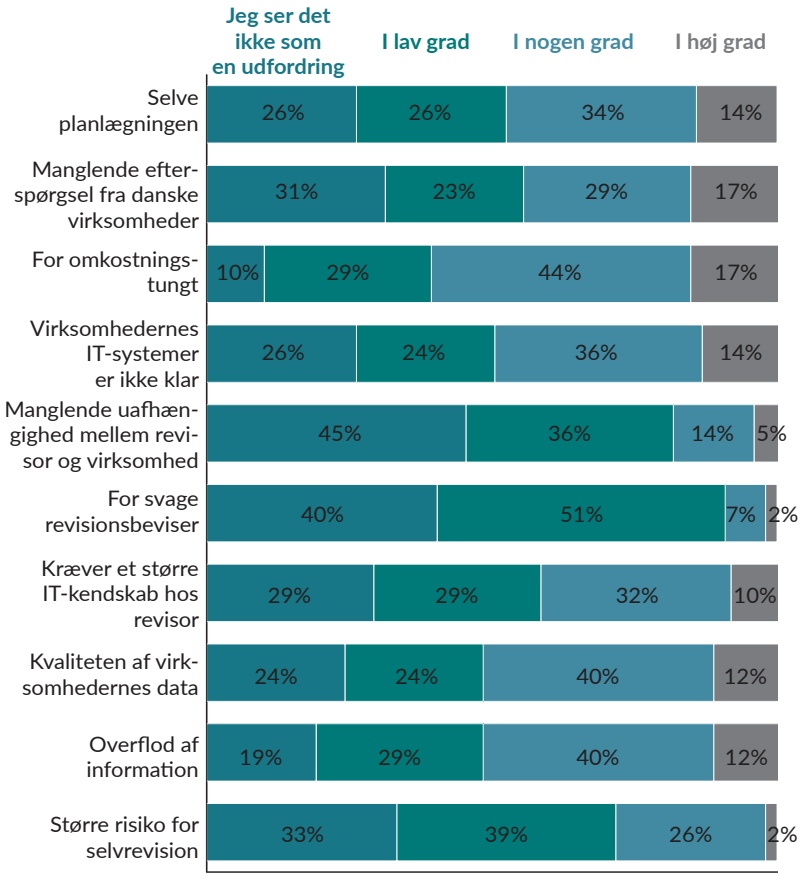
TOP 3 FORDELE

1. Giver en bedre og mere rettidig information
2. Bidrager med tidligere tegn/varsler på besvigelser
3. Højere kvalitet af revisionen

Respondenterne blev bedt om at rangere, i hvilken grad de ville vurdere de listede fordele ved kontinuerlig revision til. Alle de fordele som respondenterne 'i høj grad' mente, at være en fordel, skulle indbyrdes rangeres. De 3 største fordele er listet i top 3-figuren. Fordelingen viser bl.a., at mange ser ikke omkostningsbesparelsen eller en revision af højere kvalitet som en fordel. Mange vurderer, at de oplistede fordele i 'lav grad' eller i 'nogen grad' vil blive en fordel.

UDFORDRINGER VED KONTINUERLIG REVISION - INTERNE REVISORER

Figur nr. 15 - Interne revisorer - Rangering af udfordringer ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



TOP 3 UDFORDRINGER

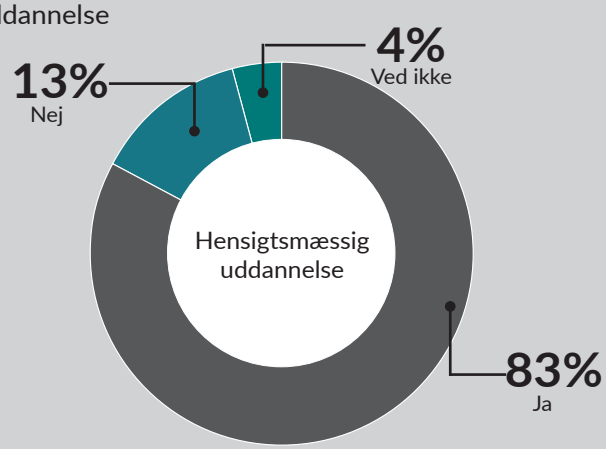
1. Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder
2. For omkostnings-tung
3. Virksom-hedernes IT-systemer er ikke klar

I lighed med figur nr. 15 blev respondenterne bedt om, at vurdere potentialet af de oplistede udfordringer ved kontinuerlig revision. Top 3-figuren viser, hvilke udfordringer der blev rangeret som de største udfordringer. Fordelingen viser også, at mange af de adspurgte ikke vurderede; manglende uafhængighed mellem revisor og virksomhed, for svage revisionsbeviser eller større risiko for selvrevision, som udfordringer.

6.2 - BESVARELSER - EKSTERNE REVISORER M.K.

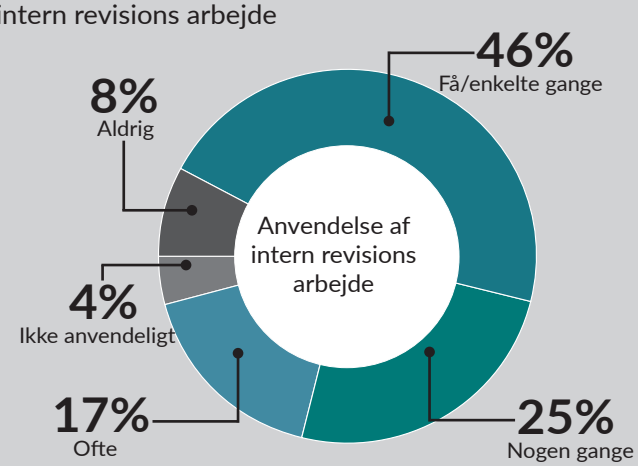
I det nedenstående afsnit vil gruppen præsentere spørgeskemaundersøgelsens resultater besvaret af de eksterne revisorer, der arbejder eller har arbejdet med en intern revisionsfunktion - kaldt eksterne revisorer M.K., som svarer til 'eksterne revisorer med kendskab til intern revisionsfunktion'. Side 48 og 49 viser resultaterne af spørgsmålene, som er stillet med udgangspunkt i ISA 610 for at kunne vurdere de eksterne revisorers holdning til, om de interne revisorer opfylder kravene i ISA 610. De efterfølgende sider 50 og 51 vil tage udgangspunkt i spørgsmålene omhandlende kontinuerlig revision, samt de eksterne revisorers vurdering og rangering af de oplistede fordele og udfordringer.

Figur nr. 16 - Eksterne revisorer M.K.- hensigtsmæssig uddannelse



På spørgsmålet om hvorvidt de eksterne revisorer mener, at de ansatte i den interne revisionsfunktion har en hensigtsmæssige uddannelse, svarer 83% 'ja' til, at det har de. 13% svarer 'nej', mens 4 % ikke ved det.

Figur nr. 17 - Eksterne revisorer M.K. - Anvendelse af intern revisions arbejde



På spørgsmålet om hvor mange gange de eksterne revisorer har oplevet, at de ikke har kunne anvende intern revisions arbejde, ser fordelingen ud som i ovenstående figur. 46% svarer, at de kun få eller enkelte gange har oplevet, at de ikke har kunne bruge det, mens 25% svarer, at det har de nogen gange oplevet. 8% svarer, de aldrig har oplevet det, mens 17% svarer, at de ofte har oplevet det. 4% svarer, at det ikke har været anvendeligt.

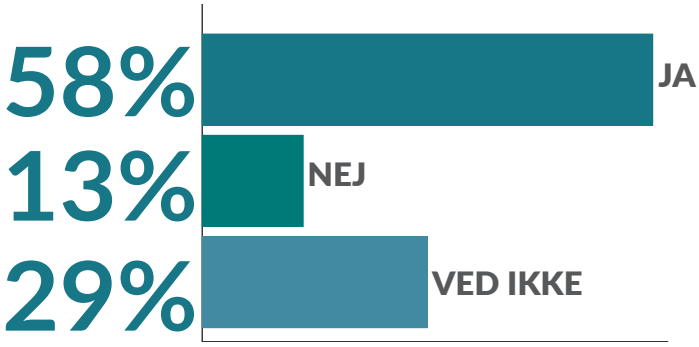
38%

har få gange oplevet, at ansatte i den interne revisionsfunktion har deltaget i andre arbejdsopgaver end intern revision. 29% har aldrig oplevet det, mens 25% svarer, at de ofte har oplevet det. 8% ved det ikke.

58%

føler, at bemandingen i den interne revisionsfunktion generelt er passende i forhold til virksomhedens størrelse og aktivitet. 4% føler, at de generelt er overbemandet, mens 25% føler, der generelt er underbemandet. 13% ved det ikke.

Figur nr. 18 - Eksterne revisorer M.K. - Brancheorganisationer



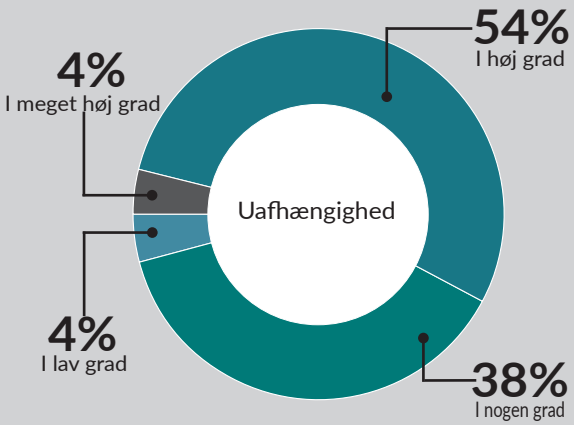
58% svarer 'ja' på spørgsmålet om de tror, at de interne revisorer er medlem af relevante brancheorganisationer, som f.eks. FSR og IIA. 13% tror ikke, at de interne revisorer er medlem af relevante brancheorganisationer, mens 29% af de adspurgte ikke ved om, de interne revisorer er medlem af relevante brancheorganisationer.

83% svarer, at de aldrig har oplevet, at den interne revisionsfunktion har været underlagt indskrænkninger i forhold til kommunikation med den eksterne revisor. 17% svarer, at de få gange har oplevet det.

83%

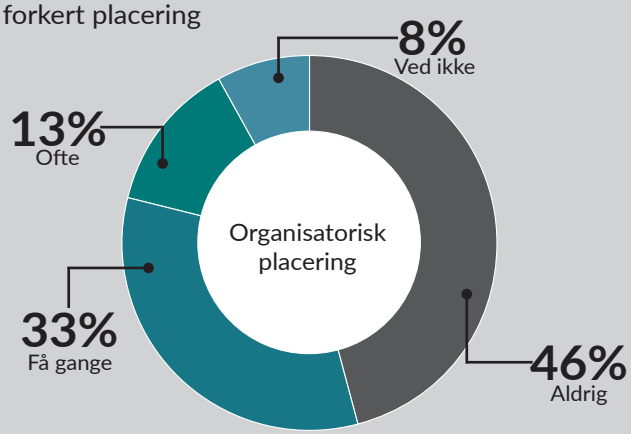
75% af de eksterne revisorer svarer, at de aldrig har oplevet, at ansatte i den interne revisionsfunktion har haft økonomiske interesser i virksomheden. 13% svarer, at de har oplevet det få gange, mens 4% svarer, at de ofte har oplevet det. 8% ved det ikke.

Figur nr. 19 - Eksterne revisorer M.K. - Uafhængighed



54% svarer, at de i høj grad mener, at den interne revisionsfunktion formår at forholde sig uafhængig af den arbejdsgivende virksomhed. Hertil mener 38%, at den interne revisionsfunktion kun i 'nogen grad' formår at forholde sig uafhængig. 4% mener derimod, at de i meget høj grad forholder sig uafhængig, mens 4% svarer 'i lav grad'.

Figur nr. 20 - Eksterne revisorer M.K. - Organisatorisk forkert placering

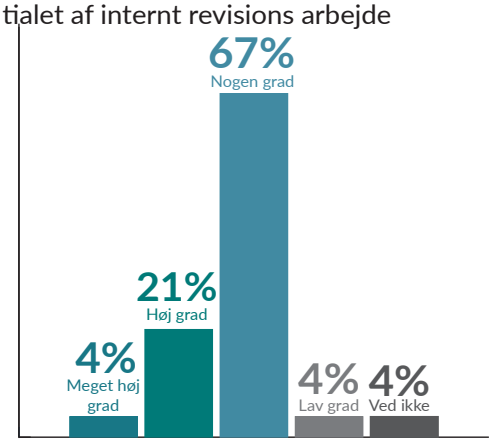


Ovenstående figur viser, hvor ofte de eksterne revisorer har oplevet, at den interne revisionsfunktion har været organisatorisk forkert placeret og derfor rapporteret til et forkert ledelsesorgan. 46% svarer, at de aldrig har oplevet det, mens 33% svarer, at de har oplevet det få gange. 13% har oplevet det ofte, mens 8% ikke ved det.

50% svarer på spørgsmålet, om de har kunder med en intern revisionsfunktion, at de på nuværende tidspunkt arbejder med kunder, der har en intern revisionsfunktion. De resterende 50% svarer, at de tidligere har haft kunder med en intern revisionsfunktion.

54% føler, at den interne revisionsfunktion i nogen grad anvender en systematisk og disciplineret metode for dokumentation og rapportering i forhold til virksomhedens størrelse og aktiviteter. 42% svarer hertil, at de i høj grad føler, de interne revisorer anvender en systematisk og disciplineret metode, mens 4% svarer 'i lav grad'.

Figur nr. 21 - Eksterne revisorer M.K. - Potentialet af internt revisions arbejde



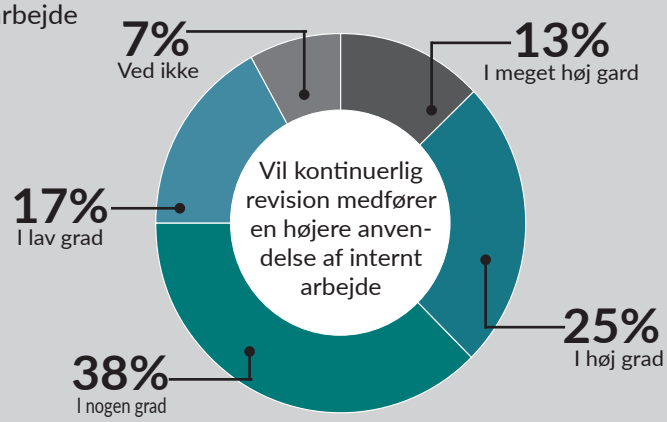
Ovenstående figur viser fordelingen af, i hvor høj grad de eksterne revisorer føler, at potentialet af intern revisions arbejde bliver anvendt. 67% svarer, at de føler det bliver anvendt i nogen grad, mens 21% føler, at det bliver anvendt i høj grad. 4% svarer henholdsvis, at det bliver anvendt i meget høj grad, i lav grad eller at de ikke ved det.

50% vurderer, at de danske revisorer i nogen grad har de nødvendige IT-kompetencer til at håndtere en større anvendelse af digital regnskabsaflæggelse. 29% mener, at de i høj grad har de nødvendige IT-kompetencer, mens 4% svarer 'i meget høj grad'. 13% svarer i 'lav grad', mens 4% ikke ved det.

88% svarer ja til, at de tror, at den eksterne revisor vil blive tilstrækkeligt involveret i revisionsudførelsen ved anvendelse af kontinuerlig revision. 12% svarer, at de ikke ved det.

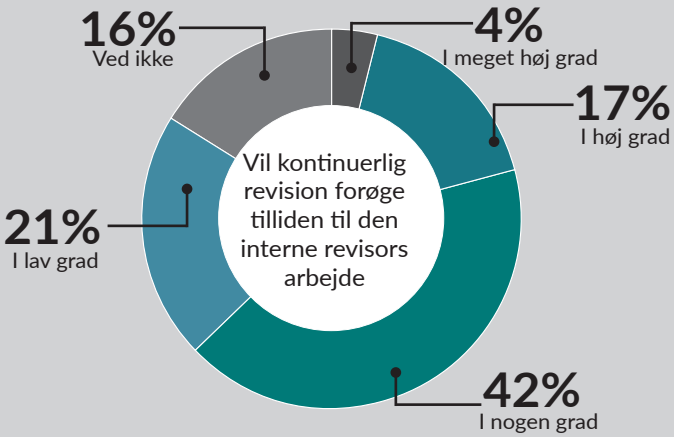
88%

Figur nr. 22 - Eksterne revisorer M.K. - Vil kontinuerlig revision medføre en højere grad af anvendelse af internt arbejde



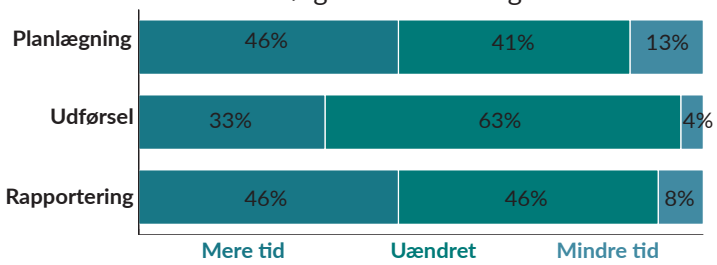
Ovenstående figur viser fordelingen på spørgsmålet, om respondenterne tror, at kontinuerlig revision vil medføre, at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde fra den interne revisor. 13% svarer hertil 'i meget høj grad', mens 25% svarer 'i høj grad'. 38% tror, at det 'i nogen grad' vil være med til at øge anvendelsen af intern revisions arbejde, hvorimod 17% kun 'i lav grad' tror det. 7% ved det ikke.

Figur nr. 23 - Eksterne revisorer M.K. - Vil kontinuerlig revision forøge tilliden til den interne revisor



42% mener, at kontinuerlig revision i 'nogen grad' vil være med til at øge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde. 4% mener, at den i meget høj grad vil kunne være med til at øge tilliden, mens 17% hertil svarer 'i høj grad'. 21% mener kun, at kontinuerlig revision i 'lav grad' vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktion. 16% ved det ikke.

Figur nr. 24 - Eksterne revisorer M.K. - Den interne revisors anvendte timer som følge af kontinuerlig revision

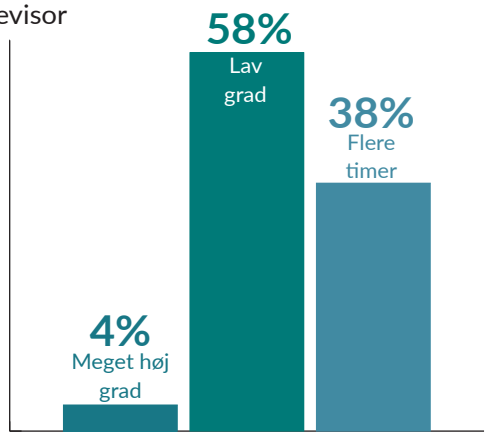


Ovenstående figur viser, hvilke ændringer de eksterne revisorer tror, at kontinuerlig revision vil få af indflydelse på den interne revisors anvendte timer på de 3 opstillede punkter.

38% tror, at kontinuerlig revision i højere grad vil gøre revisor i stand til at opdage løbende besvigelser. 21% tror ikke, at revisor vil være i stand hertil, mens 33% ikke tror, at det vil gøre nogen forskel. 8% ved ikke.

63% tror, at kontinuerlig revision i lav grad vil true den eksterne revisors uafhængighed. 33% mener slet ikke, at det er relevant, mens 4% ikke ved det.

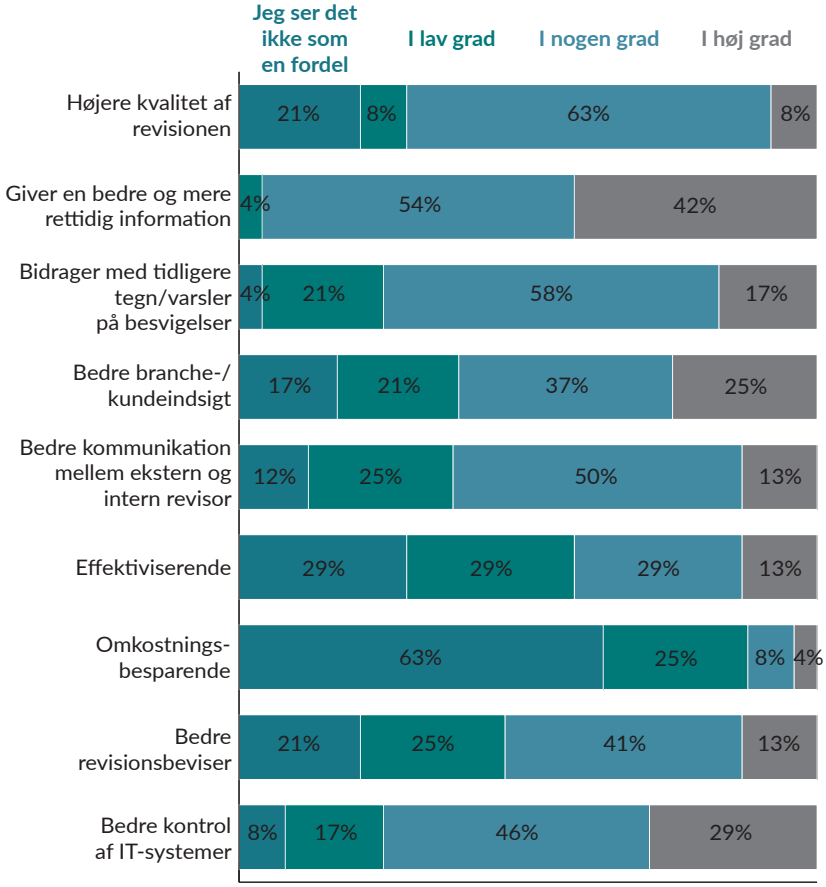
Figur nr. 25 - Eksterne revisorer M.K. - Vil kontinuerlig revision gøre det muligt, at budgettere med færre revisionstimer for den eksterne revisor



På spørgsmålet om de eksterne revisorer M.K. vil mene, at der ved kontinuerlig revision kan budgetters med færre revisionstimer for den eksterne revisor, svarer 4% af de adspurgte 'i meget høj grad', 58% svarer 'i lav grad', mens 38% mener, at der skal budgetteres med flere timer.

FORDELE VED KONTINUERLIG REVISION - EKSTERNE REVISORER M.K.

Figur nr. 26 - Eksterne revisorer M.K. - Rangering af fordele ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



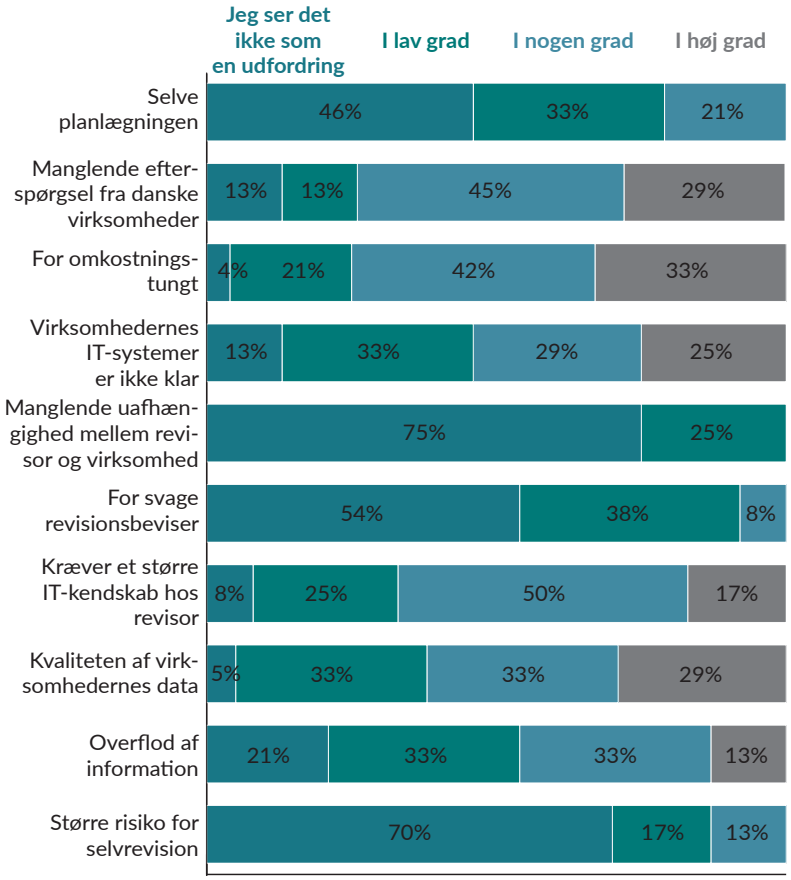
TOP 3 FORDELE

1. Giver en bedre og mere rettidig information
2. Bedre kontrol af IT-systemer
3. Bedre branche-/ kundeindsigt

Respondenterne blev bedt om at rangere, i hvilken grad de ville vurdere de listede fordele ved kontinuerlig revision til. Alle de fordele som respondenterne 'i høj grad' mente, at være en fordel, skulle indbyrdes rangeres. De 3 største fordele fremgår af top 3-figuren. Fordelingen viser bl.a., at mange ikke anser omkostningsbesparelsen eller opnåelsen af en højere effektivisering som en fordel. Mange vurderer, at de listede fordele 'i lav grad' eller 'nogen grad' vil blive en fordel.

UDFORDRINGER VED KONTINUERLIG REVISION - EKSTERNE REVISORER M.K.

Figur nr. 27 - Eksterne revisorer M.K. - Rangering af udfordringer ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



TOP 3 UDFORDRINGER

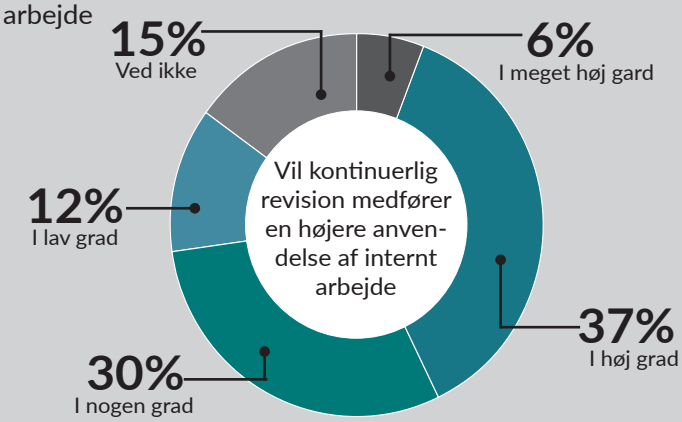
1. For omkostnings-tung
2. Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder
3. Kvaliteten af virksomhedernes data

I lighed med den ovenstående figur blev respondenterne bedt om, at vurdere de oplistede udfordringers relevans ved kontinuerlig revision. Fordelingen viser bl.a., at mange ikke vurderer; 'manglende uafhængighed' mellem revisor og virksomhed, for svage revisionsbeviser eller større risiko for selvrevision som udfordringer. Top 3 viser, hvilke udfordringer der blev rangeret højest.

6.3 - BESVARELSER - EKSTERNE REVISORER U.K.

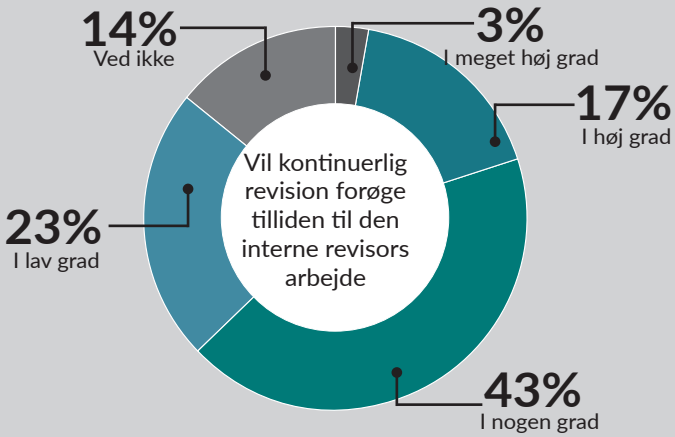
I dette afsnit vil gruppen præsentere spørgeskemaundersøgelsens resultater besvaret af de eksterne revisorer, der ikke har haft kunder med en intern revisionsfunktion og derfor ikke har noget kendskab hertil, samt de respondenter, der tidligere har været ansat som intern/ekstern revisor, men ikke længere arbejder indenfor revision. Disse respondenter bliver kaldt 'eksterne revisorer U.K., som står for 'eksterne revisorer uden kendskab til intern revisionsfunktion'. Spørgsmålene til de eksterne revisorer U.K. tager kun udgangspunkt i deres forventninger og holdninger til kontinuerlig revision. Besvarelserne på disse spørgsmål vil blive præsenteret på side 52 og 53.

Figur nr. 28 - Eksterne revisorer U.K. - Vil kontinuerlig revision medføre en højere grad af anvendelse af internt arbejde



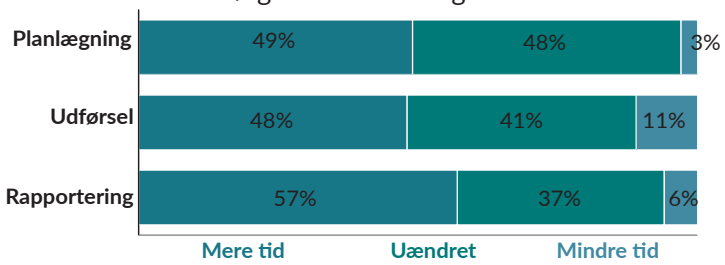
Ovenstående figur viser fordelingen af respondenternes forventninger til, om kontinuerlig revision vil medføre, at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde fra den interne revisor. 6% svarer hertil 'i meget høj grad', mens 37% svarer 'i høj grad'. 30% tror, at det i 'nogen grad' vil være med til at øge anvendelsen af intern revisions arbejde, hvorimod 12% kun i 'lav grad' tror det. 15% ved det ikke.

Figur nr. 29 - Eksterne revisorer U.K. - Vil kontinuerlig revision forøge tilliden til den interne revisor



43% mener, at kontinuerlig revision i 'nogen grad' vil være med til at øge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde. 3% mener, at den i 'meget høj grad' vil kunne være med til at øge tilliden, mens 17% hertil svarer 'i høj grad'. 23% mener, at kontinuerlig revision i 'lav grad' vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktion. 14% ved det ikke.

Figur nr. 30 - Eksterne revisorer U.K. - Den interne revisors anvendte timer som følge af kontinuerlig revision

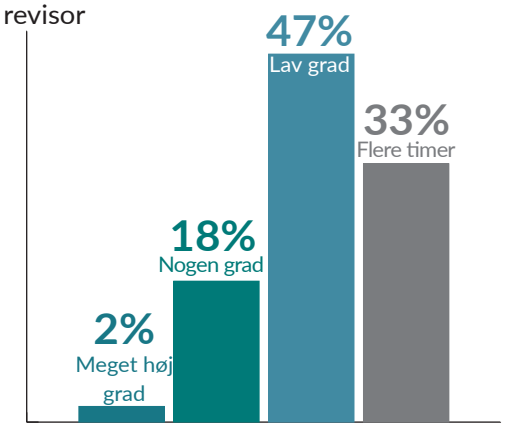


Ovenstående figur viser, hvilke ændringer de eksterne revisorer U.K. tror, at kontinuerlig revision vil ændre ved den interne revisors anvendte timer - på følgende 3 opstillede punkter.

51% tror, at kontinuerlig revision i højere grad vil gøre revisor i stand til at opdage løbende besvigelser. 9% tror ikke, at revisor vil være i stand hertil, mens 30% ikke tror, det vil gøre nogen forskel. 10% ved ikke.

64% tror, at kontinuerlig revision i lav grad vil true den eksterne revisors uafhængighed. 24% mener, at det ikke er relevant. 7% svarer i 'nogen grad', mens 1% svarer i 'meget høj grad' og 'høj grad'. 3% ved ikke.

Figur nr. 31 - Eksterne revisorer U.K. - Vil kontinuerlig revision gøre det muligt at budgettere med færre revisionstimer for den eksterne revisor



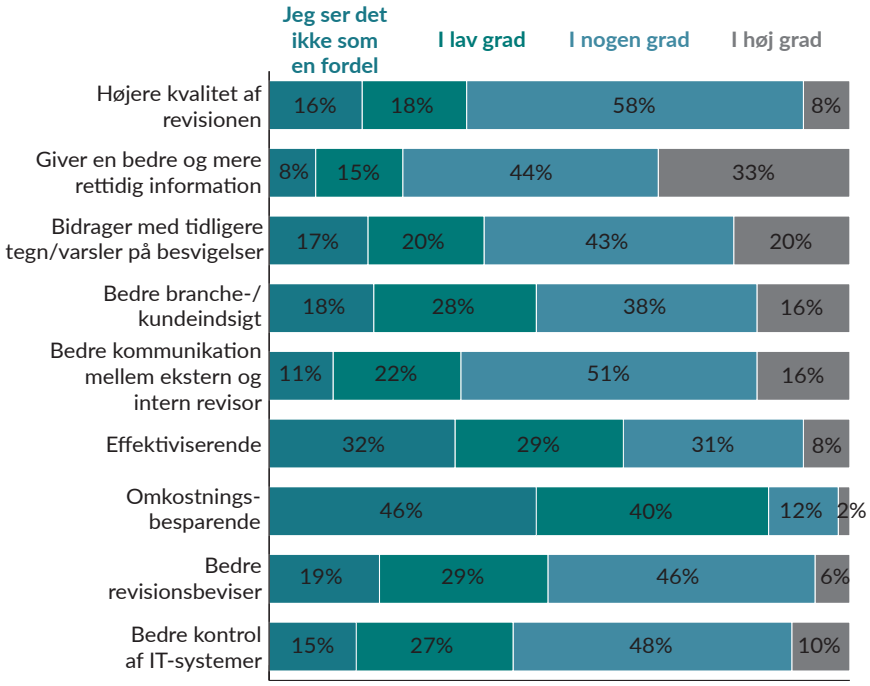
Ovenstående figur viser, at 2% af de adspurgte i 'meget høj grad' forventer, at der kan budgetters med færre revisionstimer for den eksterne revisor. 18% svarer i 'nogen grad', 47% svarer i 'lav grad', mens 33% mener, at der skal budgetteres med flere timer.

54% vurderer, at de danske revisorer i nogen grad har de nødvendige IT-kompetencer til at håndtere en større anvendelse af digital regnskabsaflæggelse. 26% mener, at de i 'høj grad' har de nødvendige IT-kompetencer, mens 6% svarer i 'meget høj grad'. 12% svarer 'i lav grad', mens 2% ikke ved det.

83% svarer 'ja' til, at de tror, at den eksterne revisor vil blive tilstrækkeligt involveret i revisionsudførelsen ved anvendelse af kontinuerlig revision. 4% svarer hertil 'nej', mens 13% svarer, at de ikke ved det. **83%**

FORDELE VED KONTINUERLIG REVISION - EKSTERNE REVISORER U.K.

Figur nr. 32 - Eksterne revisorer U.K. - Rangering af fordele ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



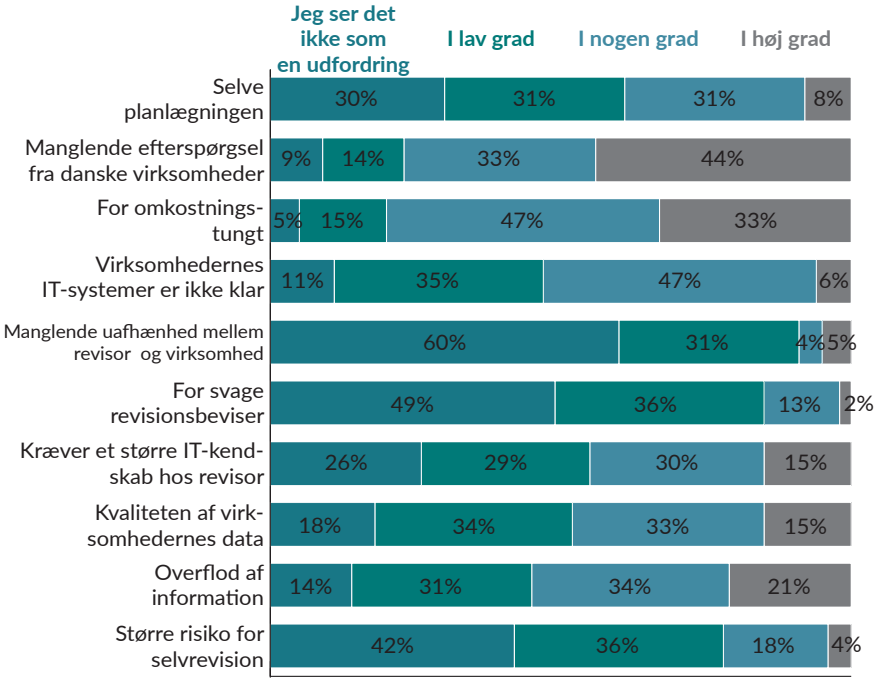
TOP 3 FORDELE

1. Giver en bedre og mere rettdig information
2. Bidrager med tidligere tegn/varsler på besvigelser
3. Bedre branche-/kundeindsigt

Respondenterne blev bedt om, at rangere de oplistede fordele ved kontinuerlig revision. Ud fra dette har gruppen lavet en top 3-figur over de fordele, som respondenterne anser, som værende de største ved anvendelsen af kontinuerlig revision.

UDFORDRINGER VED KONTINUERLIG REVISION - EKSTERNE REVISORER U.K.

Figur nr. 33 - Eksterne revisorer U.K. - Rangering af udfordringer ved kontinuerlig revision med top 3 oversigt



TOP 3 UDFORDRINGER

1. Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder
2. For omkost-ningstungt
3. Overflod af information

Respondenterne blev bedt om at rangerne de oplistede udfordringer ved kontinuerlig revision. Figur nr. 33. viser fordelingen heraf. Derudover har gruppen lavet en top 3 over de udfordringer, som respondenterne vurderede til at være de største udfordringer.

KAPITEL 4

KAPITEL 4 INDEHOLDER EN ANALYSE AF DE 3 OPSTILLEDE HYPOTESER, SOM ANVENDES TIL BESVARELSEN AF GRUPPENS PROBLEMFORMULERING. DERUDOVER VIL 'TILLIDSMODELLEN', SOM GRUPPEN SELV HAR UDARBEJDET, BLIVE PRÆSENTERET.

7. HYPOTESE 1 OG 2 - KAN DE BE- ELLER AFKRÆFTES?

Med hjælp fra den netop præsenterede dataindsamling vil gruppen i den følgende tekst diskutere, hvorvidt hypotese 1 og 2 kan be-/ eller afkræftes. Til afklaring af den første hypotese vil gruppen i første omgang fastslå, hvordan de interne revisorer selv mener, at de opfylder ISA 610's standardkrav. Dernæst sammenligne denne til, hvordan de eksterne revisorer som arbejder eller som har arbejdet med en intern revisionsfunktion (M.K.) med deres erfaringer vil give udtryk for samme grad af opfyldelse for standardkravene. Er de eksterne revisorer M.K. eksempelvis enig i, at de interne revisorer opfylder kravene om objektivitet og ikke har underliggende økonomiske interesser i de konkrete virksomheder? Herefter vil gruppen undersøge, om der er en sammenhæng mellem intern revisions opfyldelse af ISA 610's standardkrav og den reelt anvendte mængde af intern revisors arbejde, som ekstern revisor bruger. Hvis intern revision opfylder ISA 610, vil det så betyde højere anvendelse hos den eksterne revisor?

7.1 - Relevansen af intern revisors arbejde?

Hvorfor vil gruppen overhovedet undersøge de interne revisorers opfyldelse af ISA 610? - Fordi standarden som tidligere nævnt handler om den eksterne revisors ansvar ved anvendelse af den interne revisors arbejde og forklarer, hvordan den eksterne revisor kan fastlægge den interne revisionsfunktions arbejde som fyldestgørende. Ved at undersøge hvorvidt de interne revisorer opfylder standardkravene, jf. ISA 610, kan gruppen undersøge årsagerne til en eventuel tilbageholdenhed af implementeringen af en kontinuerlig revisionsproces. Skyldes det dårlige erfaringer og for lav kvalitet af den interne revisionsfunktions arbejde? – eksempler på mulige begrundelser til de skeptiske holdninger vedrørende en kontinuerlig revisionsproces. Omvendt kan det også være, at gruppen kommer frem til, at de eventuelle skeptiske synspunkter blandt de eksterne revisorer måske mest bunder i manglende forklaring af konceptets principper og redskaber. Hvis ikke den interne revisors arbejde er af tilstrækkelig høj kvalitet, kan tidligere litteratur også referere, at dette naturligvis vil forhindre den eksterne revisors anvendelse heraf, jf. Felix et al. (2001), Krishnamoorthy (2002), Gramling et al. (2004) og Prawitt et al. (2011).

Opfylder de interne revisorer kravene, jf. ISA 610?

7.2 - Hypotese nr. 1: Opfylder de interne revisorer kvalitetskravene jf. ISA 610?

Til vurderingen af hvorvidt den interne revisors arbejde kan anvendes og dermed opfylder kravene jf. ISA 610, kan gennemgangen forklares via tre delområder. Først ved at se på den interne revisionsfunktions organisatoriske placering og objektivitet, dernæst dens 'kompetencer' og til sidst sikre sig, at de interne revisorer anvender en systematisk og disciplineret metode, som omfatter kvalitetsstyring. Under hvert af de tre delområder vil gruppen sammenholde de interne revisorers besvarelser på spørgsmålet om, hvad de eksterne revisorer M.K. oplever eller har oplevet. Heraf vil det være muligt at se eventuelle uoverensstemmelser mellem, hvad de interne revisorer mener at have opfyldt af krav, og hvad de eksterne revisorer mener, at de interne revisorer har leveret.

Er den eksterne revisor enig i dette?

7.2.1 - Organisatorisk placering og objektivitet

Som allerede beskrevet i afsnit '4.1.1 Fastlæggelse om den interne revisors arbejde kan anvendes', er det afgørende, at den interne revisors objektivitet kan fastslås, således at der ikke eksisterer nogen interessekonflikter mellem den pågældende interne revisor og virksomheden. Hertil skal den eksterne revisor også sikre sig, at den interne revisionsfunktion er organisatorisk korrekt placeret – eksempelvis i forhold til hvilket ledelsesorgan, der skal rapporteres til.

Intern revision: Organisatorisk korrekt placeret?

7.2.1.1 - Adgang til de nødvendige oplysninger?

For at afdække hvorvidt den organisatoriske placering er korrekt, og om objektiviteten er bevaret, beskæftiger fem af gruppens spørgsmål sig om dette emne. Til spørgsmålet om hvorvidt den interne revisionsfunktion har adgang til de nødvendige oplysninger, er svarfordelingen mellem de interne revisorer og de eksterne revisorer M.K. fuldstændig identisk. I begge tilfælde mener de, at 83 % af de interne revisorer har adgang til 'alt'. Dette indikerer dermed, at både interne revisorer og de eksterne revisorer M.K. i høj grad er enige om, at der sker fyldestgørelse af ISA 610's krav om, at ledelsen ikke må være pålagt begrænsninger eller indskrænkninger i kommunikationen til ekstern revisor. De resterende 17% af såvel de interne og de eksterne revisorer M.K. mener, at de interne revisorer kan få adgang til oplysningerne efter tilladelse eller 'få gange' har oplevet at den interne revisionsfunktion har været underlagt indskrænkninger i forhold til kommunikationen med ekstern revisor. Positivt i den forbindelse er, at ingen af de interne revisorer har valgt, at adgangen til de nødvendige oplysninger er begrænset i så stærkt et omfang, at de slet ikke kan få adgang til oplysninger. Ligeledes for de eksterne revisorer M.K. - så er der ingen af disse som har svaret, at de 'ofte' oplever, at den interne revisionsfunktion er underlagt indskrænkninger.

Intern revision: Underlagt af indskrænkninger?

7.2.1.2 - Bemyndigelse og øverste ledelsesorgan

For at sikre den organisatoriske uafhængighed er det bestemt af BKG 2015-12-22 nr. 1912 'Revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner's § 18, stk. 2, at ansættelsen og afskedigelsen af revisionschefen kun kan foretages af bestyrelsen. Et forhold som 91% af de interne revisorer kan bekræfte i undersøgelsen. Ud af de resterende 9% er der 2%, som har svaret 'ved ikke' og ved undladelsen af disse to procent, vil dette argumentere for en endnu højere svarandel, som svarer 'bestyrelsen'. Dertil angiver ISA 610 under punkt A7, at bevarelsen af den interne revisionsfunktions objektivitet, blandt andet sikres ved, at den interne revisionsfunktion skal rapportere til den øverste ledelse eller den daglige ledelse, såfremt at den interne revisionsfunktion har direkte adgang til den øverste ledelse. Det er opfyldt med 79% og de resterende 21% har valgt 'Andet' - såsom en departementschef, da respondenten er ansat ved en offentlig myndighed. En anden nævner, at: ***"Revisionsrapport til daglig ledelse og protokol direkte til bestyrelsen"***. De to ovenstående punkter kan dermed bekræfte de interne revisorers organisatoriske uafhængighed. Til sammenligning spørger gruppen også de eksterne revisorer M.K. om, hvor ofte de oplever, at den interne revisionsfunktion er organisatorisk forkert placeret og dermed rapporterer til et forkert ledelsesorgan. Her giver svarkategorierne 'aldrig' og 'få gange' tilsammen 79%, og vil svare til en svarprocent med 86%, hvis respondenterne med svaret 'ved ikke' bliver undladt. På det punkt oplever de eksterne revisorer M.K. dermed en lidt hyppigere situation, hvor den interne revisionsfunktion kan være organisatorisk afhængig af dens placering end, hvad den interne revisionsfunktion selv oplever.

Eksisterer den organisatoriske uafhængighed?

For at undgå tilsidesættelse af den interne revisors faglige vurderinger angiver §21, stk. 3 i BKG 2015-12-22 nr. 1912, at hverken revisionschefen eller medarbejderne i den interne revisionsafdeling må deltage i andet arbejde i virksomheden eller koncernen end revisionen. Lignende spørgsmål bliver stillet for de interne revisorer, og her er der 7%, som svarer, at de varetager andre opgaver efter behov. Samtidigt svarer 25 % af de eksterne revisorer M.K., at de 'ofte' har oplevet, at den ansatte i den interne revisionsfunktion har deltaget i andre arbejdsopgaver end intern revisions arbejde. På et lignende spørgsmål om i hvor høj grad at den eksterne revisor M.K. mener, at den interne revisionsfunktion formår at forholde sig uafhængig af den arbejdsgivende virksomhed, svarer kun 4 %, at det er den interne revisionsfunktion 'i meget høj grad' i stand til. Alle tre tendenser som tyder på nuværende komplikationer ved anvendelsen af den interne revisors arbejde, fordi svarene i teorien burde være, at den interne revisor fungerer helt uafhængig. I den forbindelse kan det dog ses af spørgsmålet, om hvorvidt den enkelte respon-

Er den interne revisors uafhængighed truet?

dent er enig i, at kontinuerlig revision vil true den eksterne revisors afhængighed, at det er der ingen af de eksterne revisorer M.K. som 'i meget høj grad' eller 'i høj grad' vil mene. Her er der én af de interne revisorer, som mener, at det 'i meget høj grad' vil true afhængigheden, men ingen under kategorien 'i høj grad'.

Hvad vil en velinformeret tredjemand mene?

Hvorvidt den interne revisionsfunktion har aktier eller anparter i sin arbejdsgivende virksomhed ('nej' i 79% af tilfældene) stemmer dette i god overensstemmelse med eksterne revisorers oplevelse af om de ansatte i den interne revisionsfunktion har haft økonomiske interesser i virksomheden ('aldrig' i 75% af tilfældene). Hertil er det nævnt under præsentation af data, at 33% af indehaverne af enten en aktie eller anpart i virksomhederne er revisionschef/vicerevisionschef. Relationerne kan være problematiske i forhold til den interne revisors uafhængighed, hvortil BKG 2015-12-22 nr. 1912 under § 21, stk. 4 angiver, at uafhængighed forstås som ***"omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om den interne revisions uafhængighed"***. Herom ved gruppen ikke tilstrækkeligt om de indgåede aftaler, og derfor kunne der med fordel have været tilføjet en betinget svarboks, således at hvis den interne revisor var indehaver, så skulle de have forklaret, hvordan ordningen var struktureret.

Overholdelse af relevante professionelle standarder?

Endelig nævner ISA 610, at hvis de interne revisorer er medlem af relevante brancheorganisationer, så vil dette medlemskab være medvirkende til overholdelse af relevante professionelle standarder. Her viser det sig, at de interne revisorer har en langt højere medlemsprocent (98% som medlem hos IIA), end hvad de eksterne revisorer M.K forventer – da de forventer, at 58% af de interne revisorer er medlem af en relevant brancheorganisation. Et forhold som positivt argumenterer for de interne revisorers opfyldelse af objektiviteten.

7.2.2 - Kompetencer

Hensigtsmæssig og passende bemanding?

Udover de interne revisorers objektivitet forklarer ISA 610's A8 også om de interne revisorers kompetencer. Eksempelvis skal opretholdelsen af de interne revisorers kompetencer sikres ved en hensigtsmæssig og passende bemanding. I forlængelse heraf spørger gruppen ind til respondentens oplevelse af bemandingen for den interne revisionsfunktion. Hertil svarer 25% af de interne revisorer, at de interne revisionsfunktioner er underbemandet, hvilket næsten er ens med de eksterne revisorer M.K.'s procentandel (29%) som føler, at bemandingen er under 'passende'. Hvis der ses bort fra de 13%, (eksterne revisorer M.K.) som har svaret, at de ikke ved, hvorvidt bemandingen er passende eller ej, vil 66,66% af de eksterne revisorer M.K. mene, at bemandingen er passende. Én enkelt ekstern revisor M.K. mener, at funktionen er overbemandet. Både hver fjerde interne- og eksterne revisor M.K. oplever på nuværende tidspunkt en underbemanding hos den interne revisionsfunktion, hvilket tyder på, at denne problemstilling kræver særlig opmærksomhed fremover. Hvis ikke der fokuseres på dette, vil tendensen have potentiale til at blive et flaskehalsproblem for udbredelsen af den kontinuerlige revisionsproces.

Hensigtsmæssig og passende uddannelse?

Udover en passende bemanding er også en hensigtsmæssig uddannelse afgørende for opbygningen af de interne revisorers kompetencer og helt afgørende i den eksterne revisors fastlæggelse af, hvorvidt vedkommende kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde. I den forbindelse stiller gruppen spørgsmålet om, hvorvidt den eksterne revisor M.K. er af den opfattelse, at de interne revisionsfunktioner har en hensigtsmæssig uddannelse. Til dette spørgsmål mener 13% af de adspurgte eksterne revisorer M.K., at det har de interne revisorer ikke. Sammenlignes der med de indledende spørgsmål om de interne revisorers uddannelsesmæssige baggrund bringer hverken deres seneste afsluttede uddannelse (55% som cand. merc. aud.) eller deres antal år af erhvervserfaring (81% med mere end 5 år erfaring) anledning til at betvivle deres hensigtsmæssige uddannelse - hvilket tyder på, at de interne revisorer har opnået både en teoretisk og praktisk passende uddannelse.

7.2.3 - Anvendelse af en systematisk og disciplineret metode, der omfatter kvalitetsstyring

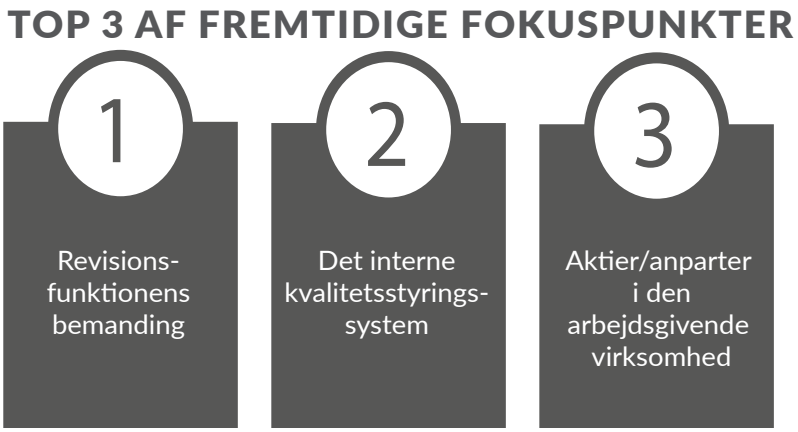
For at den eksterne revisor kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde på en konstruktiv og understøttende måde, kræver ISA 610, afsnit 7, at den interne revisionsfunktion gør brug af en systematisk og disciplineret arbejdsmetode, der omfatter kvalitetsstyring. Til fastlæggelsen af kriteriernes opfyldelse påser den eksterne revisor, hvorvidt afdelingen har en funktionsbeskrivelse med passende forklaring af afdelingens; ansvar, beføjelser og arbejdsopgaver samt undersøger, hvilke interne krav der stilles for den interne revisionsfunktions kvalitetsstyringssystem. I den forbindelse spørger gruppen de interne revisorer, om hvorvidt de selv mener, at de er bekendt med afdelingens funktionsbeskrivelse (ja i 83% af tilfældene) og bekendt med et intern kvalitetssystem ('ja' i 71% af tilfældene). Når dette bliver sammenlignet med svaret fra de eksterne revisorer som har kendskab til intern revisionsfunktion om, hvorvidt de føler, at den interne revisionsfunktion anvender en systematisk og disciplineret metode for dokumentationen mener 96% af disse, at det er opfyldt fra 'i nogen grad' til 'i høj grad'. Dermed en indikator på, at de eksterne revisorer med kendskab til intern revision har haft positive oplevelser med de interne revisorers opfyldelse af det systematiske og disciplinerede metodekrav. Dog kan det påpeges, at 24% af de interne revisorer, som ikke er bekendt med, hvorvidt den interne revisionsfunktion har et internt kvalitetsstyringssystem, er en forholdsvis høj sats og bør være et fremtidigt fokusområde. Det er dog positivt, at ingen af de interne revisorer giver udtryk for, at der ikke findes en tilhørende funktionsbeskrivelse, idet funktionsbeskrivelserne giver de eksterne revisorers mulighed for at udtale sig om beskrivelsernes opfyldelse af kravene for henholdsvis systematik og disciplinering.

Systematisk og disciplineret arbejdsmetode?

7.3 - Opsamling på hypotese nr. 1

Efter ovenstående gennemgang af de interne revisionsfunktioners organisatoriske placering, objektivitet, kompetencer samt anvendelse af systematisk og disciplineret metode, viser svarene, at de interne revisorer i vid udstrækning opfylder standardkravene, jf. ISA 610. Det fremtidige fokus for de interne revisorer kan med fordel ligge på følgende tre områder; revisionsfunktionens bemanding, det interne kvalitetsstyringssystem og hvorvidt den interne revisor har aktier eller anparter i sin arbejdsgivende virksomhed, da her ses de største afvigelser fra standardens krav (se figur 34).

Figur nr. 34 - Fremtidige fokuspunkter



Kilde: Udarbejdet af gruppen

Fremtidige fokuspunkter for de interne revisorer

Til sammenligning med hvordan de eksterne revisorer M.K. føler, at de interne revisorer opfylder kravene jf. ISA 610, viser den største afvigelse at være i forhold til den interne revisionsfunktions organisatoriske placering. Her oplevede de eksterne revisorer M.K. i højere grad, at denne var forkert placeret og dermed resulterede i rapportering til et forkert ledelsesorgan. Den anden

uoverensstemmelse var i forhold til de interne revisorers medlemskab af relevante brancheorganisationer, hvor de interne revisorer i langt højere grad var medlem af relevante brancheorganisationer, end hvad de eksterne revisorer forventede. Den tredje største uoverensstemmelse var i forhold til de interne revisorers varetagelse af andre opgaver end intern revisions arbejde, hvor de eksterne revisorer M.K. hyppigere oplevede denne situation, end hvad de interne revisorer selv kunne berette (se figur 35).

Top 3 af uoverensstemmelser mellem intern og ekstern

Figur nr. 35 - Uoverensstemmelser

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Mest udbredt enighed kan ses i spørgsmålet om, hvorvidt den interne revisionsfunktion har adgang til de nødvendige oplysninger - hvor 83% af begge respondentgrupper svarer, at den interne revisionsfunktion har adgang til alt. Den anden mest udbredte enighed opnås i forlængelse med den interne revisionsfunktions praktiske uddannelsesniveau. Her mener 83% af de eksterne revisorer M.K., at den interne revisionsfunktion har en hensigtsmæssig uddannelse. En antagelse som i høj grad stemmer overens med de 81% af interne revisorer, som har mere end 5 års erhvervserfaring, inden de blev ansat som intern revisor. Den tredje højeste enighed vedrører spørgsmålet om revisionsfunktionens bemanding. Både de interne revisorer (med 29%) og de eksterne revisorer M.K. (25% af disse) mener, at den interne revisionsfunktion er underbemandet.

Top 3 af overensstemmelser mellem intern og ekstern

Figur nr. 36 - Overensstemmelser

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Af svarene kan gruppen dermed bekræfte, at de interne revisionsfunktioner på en lang række punkter følger kravene jævnført ISA 610. Svarene viser dog, at de interne revisorer har nogle få afvigelser fra standardens krav, som med fremtidig opfølgning vil tilvejebringe en højere grad af opfyldelse af ISA 610-kravene.

Få afvigelser fra standardens krav

7.4 - Hypotese nr. 2: I hvor høj grad bliver arbejdet udført af intern revision anvendt?

I forlængelse med bekræftelsen af de interne revisorer i vid udstrækning opfylder standardkravene, jævnført ISA 610, vil gruppen i det efterfølgende afsnit undersøge, hvorvidt efterlevelsen lader sig afspejle i de eksterne revisorers efterfølgende brug af arbejde udført af de interne revisionsfunktioner. Bliver de interne revisorers arbejde anvendt i tilstrækkelig høj grad? Til undersøgelsen af dette punkt bliver de interne revisorer spurgt om, i hvor høj grad de føler, at potentialet af deres arbejde bliver anvendt, hvor 33% af respondenterne svarer 'i meget høj grad' og 45% svarer 'i høj grad'. Sammenlignet med de eksterne revisorers oplevelse af, i hvor høj grad de føler, at potentialet af de interne revisorers arbejde bliver udnyttet, svarer kun 4% 'i meget høj grad' og 21% svarer 'i høj grad'. En indikation af en stor forskel mellem, i hvor høj grad at de interne revisorer føler, at potentialet af deres arbejde bliver anvendt og i hvor høj grad de eksterne revisorer mener, at potentialet bliver udnyttet.

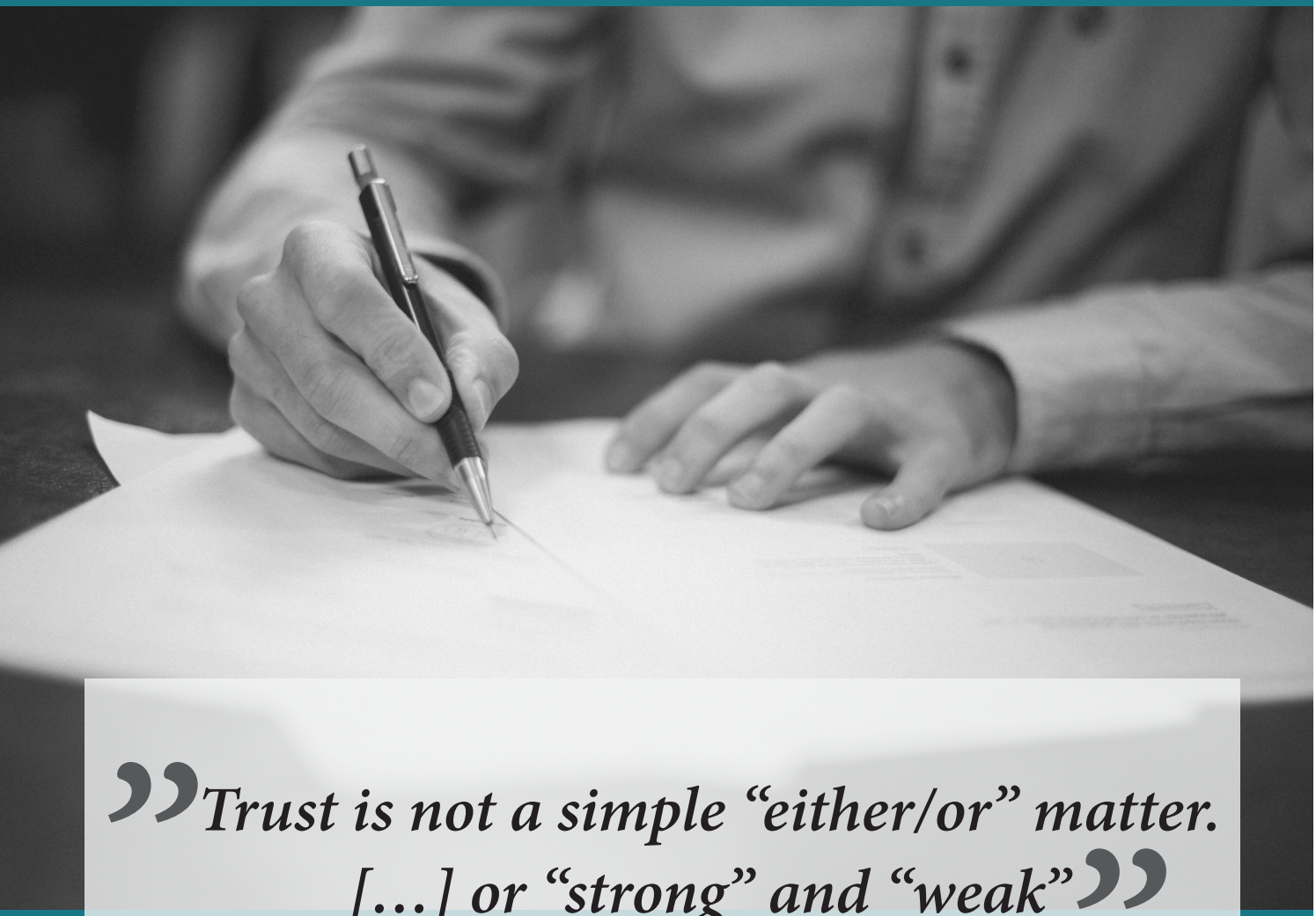
Bliver potentialet udnyttet fuldt ud?

Figur nr. 37 - Andel af respondenter som 'i meget høj grad' mener, at potentialet af den interne revisionsfunktion bliver anvendt

Kilde: Udarbejdet af gruppen

En del af forklaringen kan muligvis skyldes, at 17% af de eksterne revisorer M.K. har oplevet, at de 'ofte' ikke kunne anvende den interne revisionsfunktions arbejde. På dette spørgsmål havde gruppen kun påkrævet forklaring i tilhørende tekstboks, hvis den interne revisionsfunktions arbejde slet ikke var anvendeligt. I den forbindelse kunne en påkrævet tekstboks ved frekvensen 'ofte', at have oplevet at den interne revisionsfunktions arbejde ikke kunne anvendes, have været meget nyttig til klarlægningen af denne oplevelse. Årsagen til at de eksterne revisorer 'ofte' føler, at de interne revisorers arbejde ikke kan anvendes, kan skyldes, at de interne revisorer i øjeblikket ikke opfylder alle standardkravene. En mulig løsning kan ses i tråd med de tre førnævnte fokusområder, som de interne revisorer skulle være opmærksomme på, for opnå en højere grad af opfyldelse af ISA 610's krav. Her viste det 'mest relevante' fokusområde at være underbemanding på afdelingen. Ikke at deres uddannelsesniveau er for lavt, men at den interne revisionsfunktion er presset på arbejdskapacitet. Samlet set tyder svarene på, at hypotese nr. 2 kan bekræftes – de eksterne revisorer bruger ikke intern revisions arbejde i tilstrækkelig høj grad. Årsagen til at de eksterne revisorer M.K. ofte oplever, at de ikke kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde, skal måske findes i helt andre årsager, som strækker sig udover opfyldelsen af standardkravene, jf. ISA 610. Kan andre årsager give en forklaring?

Kan andre årsager give en forklaring?



"Trust is not a simple "either/or" matter. […] or "strong" and "weak"

- Dietz & Hartog, 2006

8. HVORDAN OPNÅES EN HØJERE ANVENDELSE AF INTERN REVISIONS ARBEJDE?

Umiddelbart er der ikke en direkte sammenhæng mellem bekræftelsen af hypotese 1 og 2. Hvorfor bruger den eksterne revisor ikke intern revisionsfunktions arbejde i højere grad, når de i høj udstrækning opfylder de nuværende standardkrav på området, jf. ISA 610? Kan en kontinuerlig revisionsproces medføre, at ekstern revisor i højere grad vil anvende intern revisionsfunktions arbejde? Det vil gruppen gerne undersøge i det efterfølgende afsnit. Som beskrevet under 'Metodeafsnittet' har gruppen søgt inspiration udenfor de traditionelle revisionslove og -standarder, da en sammenhæng alligevel synes at forekomme, når der tages højde for ekstern revisors tidligere oplevelser af intern revisors arbejde.

8.1 - Tillid – som afgørende faktor

Spørgeskemaets resultater tyder på, at opfyldelsen af ISA 610 ikke umiddelbart er det eneste parameter, som er afgørende for den eksterne revisors anvendelse af intern revisors arbejde. Måske ligger forklaringen i et så praktisk, men ofte udefineret begreb som tillid? Usandsynligt er det ikke, for i virksomhedernes søgen efter effektive måder at reducere revisionsomkostningerne, fremhæver Davidson et al. (2013), at det helt afgørende for ekstern revisors anvendelse af interne revisionsfunktions arbejde er, hvorvidt den eksterne revisor kan stole på interne revisors arbejde. Et forhold som Davidson et al. (2013) med belæg i fire forudgående artikler anser som stærk sammenhængende. Den første af disse artikler er Felix et al. fra år 2001. Heri forklares den eksterne revisors anvendelse af den interne revisors arbejde som direkte proportionel med selve kvaliteten af intern revisions arbejde. Eksempelvis niveauet af iboende risiko, tilgængeligheden til intern revisors arbejde og koordineringen mellem intern og ekstern revisor. Den anden kilde er Krishnamoorthy (2002) som i et litterært review, ligeledes finder frem til tre afgørende forhold som har indflydelse på den eksterne revisors anvendelse af interne revisors arbejde. Parametrene er; spørgsmålet om de interne revisorers; objektivitet, deres arbejdsindsats og kompetencer. Alle parametrene indgår i den eksterne revisors overvejelser omkring tiltro til den interne revisors udførte arbejde. Den tredje kilde er fra Gramling et al. (2004), som tager udgangspunkt i den interne revisionsfunktions mulighed for at kvalitetssikre virksomhedernes rapportering af corporate governance. Yderligere påpeger Gramling et al. (2004), at det helt afgørende for, hvorvidt ekstern revisor kan anvende intern revisors arbejde ligger i, om ekstern revisor kan stole på kvaliteten af intern revisors udførte arbejde. Fjerde kilde er Prawitt et al.'s artikel fra 2011, som finder frem til, at den interne revisionsfunktions arbejde kan bidrage til et lavere revisionshonorar på den eksterne revisor. Afgørende for denne potentielle effektivitet og følgende besparelse er; ekstern revisors tillid til de interne revisorers kompetencer, de interne revisorers objektivitet og relevansen af deres udførte arbejde (Prawitt et al. 2011). I forlængelse heraf har gruppen fundet det interessant, at undersøge om svarene fra gruppens egen undersøgelse kan eftervise en lignende tendens – en proportionel sammenhæng mellem den eksterne revisors tillid til kvaliteten af intern revisors kontinuerlige revisionsarbejde, og de eksterne revisorers efterfølgende anvendelse heraf.

Kan tillid forklare sammenhængen?

8.2 - Forskning i 'tillid'

Til konkretisering af tillidsrelationen mellem ekstern og intern revisor har gruppen fundet inspiration i Dietz & Hartogs artikel 'Measuring trust inside organisations' (2006). Dietz og Hartog skelner mellem tre typer af tillidsrelationer; 1) 'intra-organisational' som tilliden mellem medarbejdere, kolleger, vejledere og ledere, 2) 'inter-organisational', hvilket vil sige tilliden mellem organisationer og endeligt som relationen mellem organisationen og dens kunder (Dietz & Hartog, 2006). I artiklen 'Measuring trust inside organisations' tager Dietz og Hartog

Forskellige typer af tillidsrelationer

udgangspunkt i den førstnævnte tillidsrelation, 'intra-organisational', og de vil i artiklen belyse i hvilket omfang de tilgængelige operationaliserede 'måleenheder', som er blevet udviklet indenfor intra-organisatoriske relationer, kan genkendes i allerede eksisterende begreber under ledelseslitteraturen. Jævnført Dietz og Hartog (2006) antager flere forskere, at tillid er en multi-dimensionel konstruktion, hvilket kan ses som tværfaglig fordel, men også har resulteret i en uklarhed omkring begrebsrammen og definitionerne af tillid. Det er blevet uklart, hvad der måles på, og derfor vil de bidrage med et overblik af definitionerne og den begrebsmæssige forståelse af konceptet 'tillid' indenfor organisationer (Dietz & Hartog, 2006).

Tillid som; tro, beslutning eller handling

Omkring klarlægningen af tillidsdefinitionen arbejder Dietz og Hartog med forskellige tillidskategorier. Tillid som en tro, tillid som en beslutning og tillid som handling. Tillid i betydningen 'tro' forstås som et sammenlagt sæt af subjektive og fortrøstningsfulde overbevisninger om, at den anden part og forholdet til denne, vil lede til sandsynligheden for positive konsekvenser for en selv (Dietz & Hartog, 2006). Ved tillid anset som en beslutning kan tilliden betragtes som en proces, hvor beslutningen om tillid er baseret på en overvejet villighed til at placere sig selv som sårbar (Dietz & Hartog, 2006). Her er der aktivt taget stilling til den potentielle risiko for skadelige handlinger fra den anden parts side, og vurderet denne som mindre sandsynlig (Dietz & Hartog, 2006). Endelig kan tillid betragtes som en handling, hvor lederen på baggrund af tillid bevidst vælger enten; at overdrage en andel af beslutningskompetencen til den underordnede kollega, eller reducerer kontrolniveauet af dennes arbejdsopgaver, fordi den overordnede leder gerne vil indikere tiltro til arbejdet udført af den underordnende, og samtidig er indforstået med tilhørende risikovillighed som dertil følger (Dietz & Hartog, 2006).

Tillid som handling ved brug af internt arbejde

Ved hjælp af de ovenstående definitioner af tillidsbegrebet, vil gruppen i det efterfølgende arbejde tage udgangspunkt i den førstnævnte tillidsrelation intra-organisational, fordi gruppen ønsker at bevare fokus på den interne tillidsrelation mellem intern og ekstern revisor. Samtidig vil den type af tillid, som gruppen fremadrettet omtaler være den tillid, som er forstået som en handling. Den type af tillid udgør nemlig essensen ved anvendelsen af intern revisors arbejde. Her bliver bevidste arbejdsopgaver pålagt intern revisor, fordi ekstern revisor både uddeler en andel af beslutningskompetencerne - eksempelvis i forhold til indhentning af dokumentationen, men også at ekstern revisor på mindre risikofyldte områder reducerer overvågningsniveauet af intern revisions udførte arbejde.

8.3 - Kan der være tale om forskellige grader af tillid?

Tillid i fem forskellige variationer

Ifølge Dietz og Hartog (2006) vil det være fejlagtigt at behandle tillid som én massiv størrelse, da begrebet består af flere forskellige niveauer. De skriver: ***"Trust is not a simple "either/or" matter.[…] or "strong" and "weak""*** (Dietz & Hartog, 2006). I stedet for opstiller de en skala, hvor de skitserer tillid i fem forskellige variationer. Til udarbejdelsen af denne skala bygger Dietz og Hartog (2006) videre på to forudgående publikationer, nemlig 'Not so different after all: A cross-discipline view of trust' skrevet af Rousseau et al. (1998) samt 'Developing and Maintaining Trust in Work Relationships' skrevet af Lewicki og Bunker (1996). Med udspring i de to ovenstående artikler udarbejder Dietz og Hartog en skala med fem kategorier af tillid.

Første og laveste niveau = total mistillid

Den første variation og samtidig den laveste rangeret tillidstype navngives 'Deterrence-based trust' – forstået som 'baseret på afskrækkelse' (Dietz & Hartog, 2006). De sidestiller trin 1 med total mistillid, hvor der ikke eksisterer en reel sandsynlighed for tiltro til relationen - kun mistro, ingen positive forventninger overhovedet (Dietz & Hartog, 2006).

Variation nummer to på tillidsskalaen beskriver Dietz og Hartog som 'lav tillid', og de kalder denne for 'Calculus-Based Trust' – 'beregningsbaseret tillid'. Tilfælde hvor relationerne er

præget af en på forudindtaget skeptisk indstilling, og hvor tillidsrelationernes anvendelighed vurderes ud fra en streng cost-benefit analyse (Dietz & Hartog, 2006). Overvejelserne vil gå på, hvorvidt de potentielle fordele kan opveje det potentielle tab, hvis relationen viser sig at være upålidelig (Lewicki og Bunker, 1996). Betænkelighederne vil også tage afsæt i, i hvilken udstrækning at ens egen troværdighed vil være truet, hvis tiltroen viser sig at være fejlagtig (Lewicki og Bunker, 1996). Udvist tillid vil kun forekomme i de tilfælde, hvor sandsynligheden for de potentielle fordele forekommer større end sandsynligheden for en fejlagtig tiltro og bristede forventninger (Lewicki og Bunker, 1996).

Andet niveau = lav tillid

Som tredje trin og midtpunkt på tillidsskalaen placerer Dietz og Hartog variationen 'passende tillid'. Til forskel fra tillidsskalaens trin nummer to kan de mange cost-benefit-overvejelser nu erstattes af positive forventninger til relationen og begrundes i tidligere positive erfaringer eller i fraværet af ubehagelige erfaringer (Lewicki og Bunker, 1996). På dette niveau vil tilliden være grundlagt på informationsdeling - i stedet for afskrækkelse (Lewicki og Bunker, 1996). Kommunikation vil blive en del af nøgleprocesserne og med tiden vil samarbejdet medføre en højere grad af forudsigelighed, som styrker tillidsrelationen (Lewicki og Bunker, 1996). En forbedret tillid opbygges, men med en fortsat forståelse for fraværet af en garantis sikkerhed og derfor har en 'bæreevne' som periodevis udsættes for bristede forventninger (Lewicki og Bunker, 1996). Lewicki og Bunker (1996) skriver: ***"If people believe that they can adequately explain or understand someone else's behavior, they are willing to accept it (even if it has created costs for them), 'forgive' that person, and move on in the relationship"***. Der tilskyndes dermed en adfærd, som i udgangspunktet indebærer en positiv tiltro til den anden parts intentioner, men med naturlig årvågenhed for potentielle fejl.

Tredje niveau = passende tillid

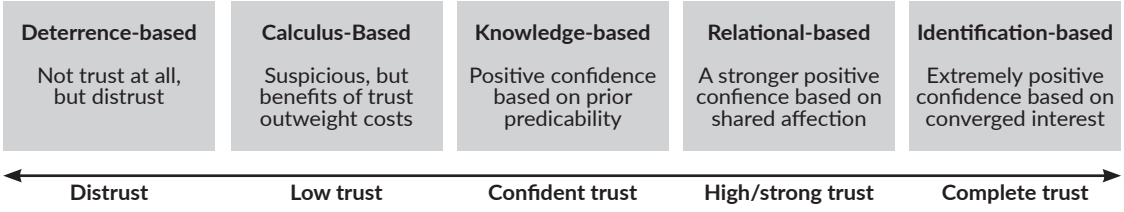
Fjerde trin er stærk tillid, og her er tale om en mere subjektiv og følelsesmæssig-involveret tiltro end ved det 'passende' tillidsniveau. Dietz og Hartog ser denne variation af tillid som 'Relational-based' og opstår som følge af de gentagne interaktioner, der er mellem partnerne. De hyppige og ofte langvarige interaktioner medfører en gengældt 'omsorg' og bekymring for hinanden (Rousseau et al., 1998). De gentagne udvekslinger styrker risikovilligheden og medfører et skifte fra armslængde-princippet til ***"fair day's work for a fair day's pay"*** (Rousseau et al., 1998). Mellem parterne opstår en indbyrdes afhængighed, og de positive forventninger forudsættes at stige over tid (Rousseau et al., 1998).

Fjerde niveau = stærk tillid

Den sidste type af tillid svarer til blind tillid, og denne variation af tillid anser Dietz og Hartog som 'Identification-based'. Her er der tale om partnere, som kan identificeres med hinanden og har 'sammensmeltende' interesser. Her kan den ene af partnerne være sikker på, at vedkommendes interesser vil blive fulgt og ingen overvågning er nødvendig. Forholdet er så nært, at den éne kan forudsige den andens; behov, valg og præferencer - ligeså godt som forudsigelsen af ens egne behov. Lewicki og Bunker (1996) beskriver det som; ***"Increased identification enables one to 'think like' the other, 'feel like' the other and 'respond' like the other"***. Ud fra de fem ovenstående tillidstyper kan disse skitseres på følgende skala:

Femte og sidste niveau = blind tillid

Figur nr. 38 - Dietz og Hartogs tillidsskala



Kilde: Dietz og Hartog (2006)

Med hjælp fra Dietz og Hartog's sondring af forskellige tillidstyper vil gruppen gerne anvende denne tillidsskala til besvarelsen af hypotese 3.

8.4 - Sammenhæng mellem tillid, kvalitet og pris?

Hvad skal der til, for at virksomhederne vil anvende en kontinuerlig revisionsmetode baseret på den interne revisionsfunktions arbejde? Ifølge Alles et al. (2002) handler det om kundefterspørgsel: ***"[…] the key driver of CA is the demand for it"***. Yderligere skal metoden, for at kunderne vil betale denne ydelse, kunne ***"[…] improving both audit quality and business productivity"*** (Brennan et al., 2015) – kunderne forventer sammenhæng mellem pris og kvalitet. Det vil sige, at det afgørende for sammenhængen mellem pris og kvalitet er, om forholdet mellem disse to er proportionalt med hinanden. Byrnes et al. (2015) tilføjer desuden: ***"[…] if an audit client has an effective CA/CM system in place, [...] the auditing firm would have access to more comprehensive and timely information and would therefore be able to perform a higher quality audit that consumes fewer resources relative to traditional methods"***. Ifølge Byrnes et al. (2015) vil høj kvalitet af intern revisors udførte arbejde have mulighed for, at medføre en større anvendt andel af intern revisors arbejde og resulterer i en højere kvalitet af ekstern revisors rapportering med færre arbejdstimer og deraf til en lavere pris. Det betyder, at den optimale situation for anvendelse af en kontinuerlig revisionsproces er afhængig af; prisen som kunden skal betale (også målt i anvendt tid på ekstern revisor), afhængig af graden af den anvendte mængde af internt udført arbejde, som den eksterne revisor kan bruge og hvordan tillidsrelationen er imellem ekstern og intern revisor. Denne sammenhæng vil gruppen gerne forsøge at skitser i en ny model.

Kan tillid være afgørende for pris og kvalitet?

8.4.1 - Tillidsmodellen

Til besvarelse af specialets tredje hypotese har gruppen på baggrund af både teoretisk og empirisk grundlag, valgt at udarbejde en ny model, som kan illustrere betingelserne for en højere anvendelse af intern revisionsfunktions arbejde for den eksterne revisor ved hjælp af en kontinuerlig revisionsmetode. For at anskueliggøre selve opbygningen af modellen forklares de tilhørende elementer via tre trin. Første trin vil illustrere forholdet mellem pris og tillid, og mere specifikt illustrere, hvordan sammenhængen er mellem den eksterne revisors tillid til intern revisionsfunktions arbejde og den deraf afledte pris for den eksterne revision. Trin nummer to skitserer forholdet mellem ekstern revisors tillid til intern revisors udførte arbejde og ekstern revisors anvendte mængde af intern revisors arbejde. Mens trin tre slutteligt sammenstykker disse to modeller og bidrager med en sammenhæng mellem anvendt tid, anvendt mængde af intern revisors arbejde og ekstern revisors tillid til intern revisors arbejde.

Gruppens tillidsmodel består af tre trin

8.4.1.1 - Trin nr. 1: Relationen mellem pris og tillid

Med afsæt i den allerede nævnte sammenhæng fremstår relationen mellem pris og tillid således, at jo højere kvalitet intern revisors udførte arbejde består af, jo større mængde arbejde kan ekstern revisor reelt anvende. En sammenhæng som vil resultere i færre antal arbejdstimer og en lavere samlet pris for den eksterne revidering. For at konkretisere denne sammenhæng tillader gruppen sig at gøre brug af Dietz og Hartogs skalalinie med de fem præsenterede 'tillids-variationer'. Her vil yderpunktet (længst til venstre) 'mistillid' betyde, at hvis ekstern revisor har direkte mistillid til intern revisors arbejde, og hvis revideringsprocessen samtidigt skal foregå kontinuerlig, betyde et enormt stort tidsforbrug for ekstern revisor. Et forøget tidsbrug da ekstern revisor ikke anser den interne revisionsfunktions arbejde som brugeligt, og derfor resulterer i en usædvanlig høj pris for den eksterne revidering på grund af de mange ekstra arbejdstimer. Omvendt vil yderpunktet længst til højre med 'blind tillid' (for de væsentligste risikofyldte områder, mere herom i næste afsnit) heller ikke karakteriseres som et 'ønske-scenarium', da den lavere pris vil blive udtryk for, at den eksterne revisor ikke i tilstrækkelig høj grad har efterprø-

Ingen af tillids-skalaens yderpunkter er optimale

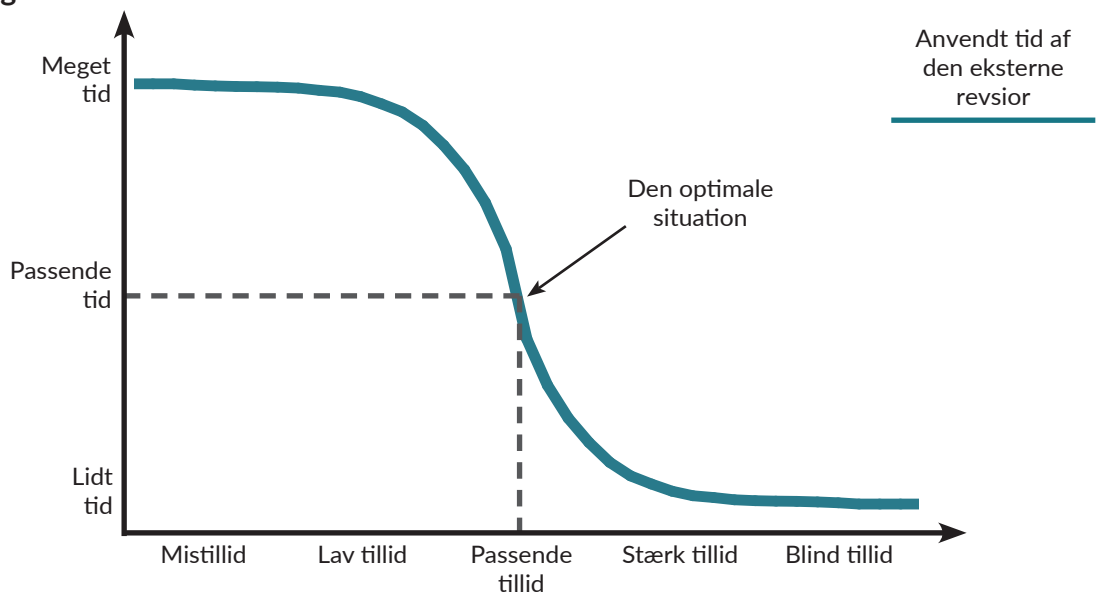
vet det udførte arbejde, som den interne revisionsfunktion har lavet. Problematikken omkring blind tillid vil bestå i en tvivl om manglende opretholdelse af professionel skepsis hos ekstern revisor, fordi der er tale om sammenfaldende interesser mellem den eksterne revisor og den pågældende virksomhed samt dennes interne revisorer.

Ud fra de ovenstående sammenhænge vil gruppen gerne illustrere dette forhold i et almindeligt xy-koordinatsystem. Med Dietz og Hartogs tillidsskala som x-akse i xy-koordinatsystemet og mængden af anvendt tid for den eksterne revisor som y-akse, vil dette give gruppen mulighed for at illustrere tillid, som værende en bestemmende variabel, ligesom litteratur af; Lewicki og Bunker (1996), Rousseau et al (1998), Wicks et al. (1999) samt Dietz og Hartog (2006) udnævner den til at være. I stedet for en lineær sammenhæng vil gruppen på baggrund af Wicks et al.'s argument om opnåelsen af 'passende tillidsniveau' gerne illustrere dette forhold som en (spejlvendt) s-kurve (se figur 39). Dette hænger sammen med Wicks et al.'s (1999) bemærkning om, at: ***"This focus for research on trust is important because it highlights that trust is good – but a conditional good. In other words, it is possible to both over and underinvest in trust"***. Med dette mener Wicks et al. (1999), at både for høj og for lav tillid vil allokere virksomhedens ressourcer forkert og resultere i forringet performance. I den henseende skelner Wicks et al. egentlig kun imellem tre typer af tillid, fordi den enten er tilpas, for lav eller for høj. I denne sammenhæng vil det ikke have nogen særlig betydning, om ekstern revisor har direkte mistillid eller lav tillid til den interne revisors arbejde, fordi det i begge tilfælde vil betyde et større timeforbrug for den eksterne revisors revidering. En lineær funktion ville i denne sammenhæng illustrere en for stor 'besparelse' på tidsforbruget mellem 'mistillid' og 'lav tillid' – derfor anvendes en s-formet funktion. Samme resultat vil gøre sig gældende ved situationen om 'blind tillid' eller meget 'stærk tillid' til intern revisors arbejde, da en lineær funktion for den eksterne revisors timeforbrug vil illustrere en 'for korrekt' ekstern involvering i den interne revisionsfunktions arbejde ved meget 'stærk tillid' set i forhold til 'blind tillid'. Her vil situationen i begge tilfælde være, at den eksterne revisors involvering er for lav og indebærer en utilstrækkelig efterprøvelse af materialet. Den optimale situation kan derfor, jf. Wicks et al. (1999), defineres ved: ***"We use Aristotle's ethics, which focuses on finding the 'golden mean' between excess (what we call 'over-investment' in trust) and deficiency ('underinvestment') in human conduct, as a conceptual backdrop to help us ground the notion of optimal trust"*** - hvilket gruppen også illustrerer med hjælpelinier for den 'optimale situation' i figur 39.

Spejlvendt s-formet funktion for anvendt tid

Anvendt tid for ekstern revisor

Figur nr. 39 - Anvendt tid for den eksterne revisor



Kilde: Udarbejdet af gruppen

”[…] the key driver of CA is the demand for it”

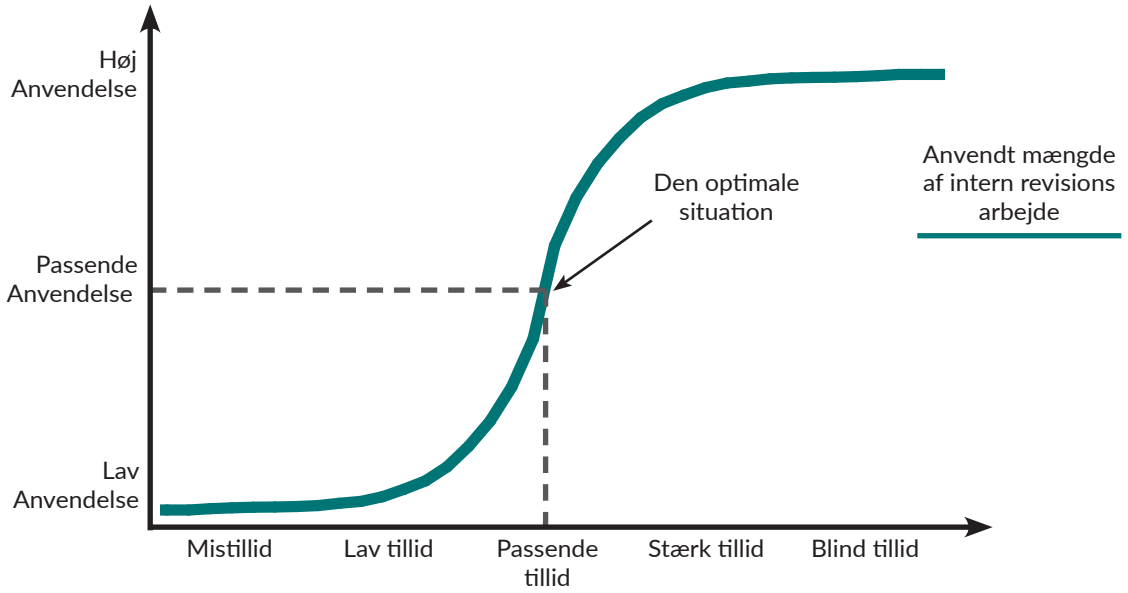
- Alles et al., 2002

8.4.1.2 - Trin nr. 2: Relationen mellem tillid og anvendt mængde af intern revisors arbejde

I forlængelse med trin nummer 1 vil gruppen nu skitsere forholdet mellem den eksterne revisors tillid til intern revisors arbejde og ekstern revisors anvendte mængde af intern revisors udførte arbejde. Med lignende argumenter fra før, vil gruppen også gerne illustrere dette forhold ved hjælp af en s-formet funktion. Det vil gruppen gerne, da en lineær funktion, ved sondringen mellem den eksterne revisors direkte 'mistillid' eller 'lave tillid' til intern revisors arbejde, ville illustrere en for stor anvendt andel af intern revisors udførte arbejde ved 'lav tillid' hos den eksterne revisor - set i forhold til 'mistillid'. En for stor anvendt andel, når ekstern revisor jo i begge tilfælde er for usikker, til at basere sig på det allerede udførte arbejde. Samtidigt vil den lineære funktion også vise et problem omkring den eksterne revisors tilstrækkelige involvering i revideringens udarbejde dokumentation. Det skyldes, at både ved situationen om meget 'stærk tillid' og 'blind tillid' vil problemet være, at den eksterne revisor i for høj grad baserer sig på den interne revisionsfunktions arbejde - uden at have været tilstrækkelig 'skeptisk' i forhold til intern revisors arbejde. I lighed med relationen mellem pris og tillid vil gruppen lade sig inspirere af Wicks et al. (1999) og i figur 40 illustrere den optimale situation, som værende uden hverken for høj eller for lav tillid til den interne revisors udførte arbejde. Det skal ses i sammenhæng med, at: ***"Firms that overinvest in trust – trust too much or invest in trusting relationships that have little value for the firm – may be misallocating precious resources and/ or taking unnecessary risks"*** og ved for lav tillid ***"may miss out on opportunities to create cost savings or develop organizational capabilities vital for the realization of firm objectives"*** (Wicks et al., 1999).

s-funktion for anvendt andel af intern udført arbejde.

Figur nr. 40 - Anvendt mængde af intern revisions arbejde



Kilde: Udarbejdet af gruppen

Anvendt mængde af intern revisions arbejde

8.4.1.3 - Trin nr. 3: Samlet model for anvendt tid, anvendt mængde af intern revisors arbejde og tillid

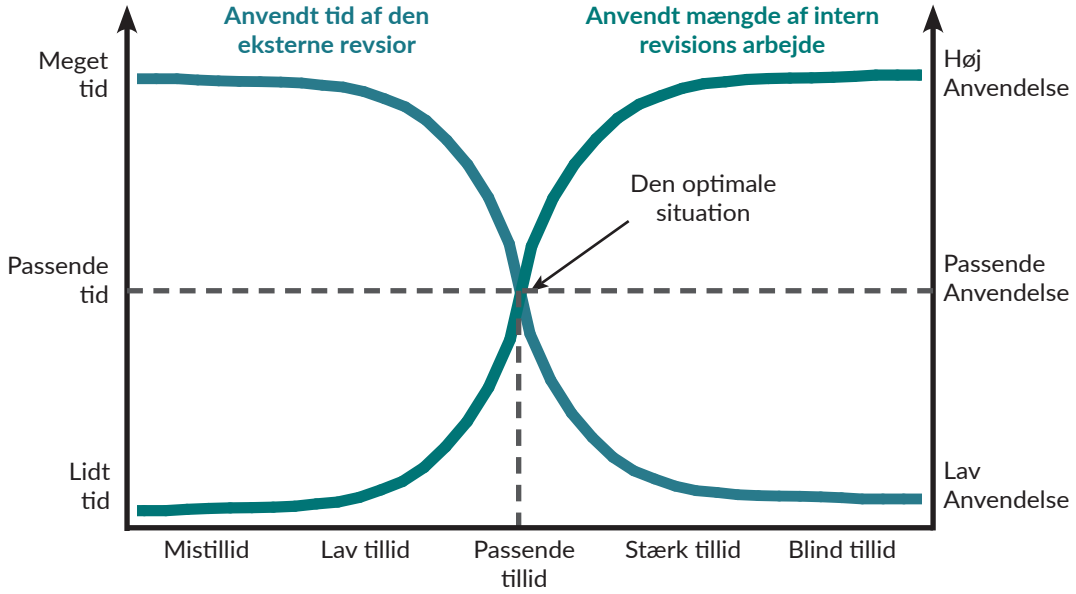
Efter præsentationen af henholdsvis trin 1 og trin 2 vil gruppen anvende trin 3 til at sammensætte funktionerne fra de to forudgående trin til én samlet model (se figur 41). X-aksen vil i lighed med de forgående trin være bestående af Dietz og Hartogs skalalinie, og y-aksen vil være mængden af anvendt tid for den eksterne revisor i lighed med trin 2. Enheden for 'anvendt mængde af intern revisors arbejde' vil indsættes som en 'ny' z-akse længst til højre i modellen. På den måde kan funktionerne illustrere den optimale situation som værende, hvor den eksterne revisor har; en passende tillid til intern revisionsfunktions arbejde, fastholder sin professionelle skepsis, og indenfor en rimelig/ passende mængde af anvendt tid, opnår en passende

Ny model, som anvender begge nye funktioner

sigende revisionskvalitet ved en passende anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde. På den måde kan modellen illustrere, at forudsætningen, for at en kontinuerlig revisionsmetode kan forøge ekstern revisors andel af intern revisors arbejde, er direkte forbundet med opnåelse af et 'passende' tillidsniveau mellem ekstern revisor og intern revisionsfunktions arbejde. Såfremt dette passende tillidsniveau ikke opnås, indikerer modellen, at virksomheden kan stå i to forskellige situationer. For det første kan virksomheden komme til at betale for 'for meget arbejdstid', pga. ekstern revisors manglende tiltro til den interne revisionsfunktion, som derfor medfører en 'for lille' anvendelse af udført arbejde fra intern revision. En situation hvor prisen for den samlede eksterne revidering alt andet lige vil blive for høj i forhold til den gevinst som implementeringen af den kontinuerlige revisionsproces reelt kunne bidrage med. Den modsatte situation er, hvor den eksterne revisor faktisk har meget 'stærk tillid' eller 'blind tillid' til intern revisors arbejde. Her vil en kontinuerlig revisionsmetode indikere en for høj anvendelse af intern revisionsfunktions arbejde, uden at ekstern revisor reelt har foretaget en efterprøvelse af dette materiale. Det vil medføre, at kvaliteten for den samlede eksterne revidering vil fremstå for høj på et uberettiget grundlag.

Samlet model med anvendt tid og anvendt mængde af intern revisions arbejde

Figur nr. 41 - Anvendt tid for den eksterne revisor samt anvendt mængde af intern revisions arbejde



Kilde: Udarbejdet af gruppen

8.4.2 - Metodekritiske overvejelser

Kritik vedr. tillid, når den nemt kan manipuleres

Nogle kritikere vil hævde, at tillid er et for uambitiøst værdigrundlag at basere en lignende ovenstående model på, da tillid er en tilstand, som for nemt kan manipuleres med (Wicks et al., 1999). En manipulering som på helt irrelevante parametre kan få en person til fremstå mere troværdig og tillidsfuld, end hvad vedkommende reelt er. Således at vedkommende kan manipulere sig til mere 'passende' tillidsrelation, end hvad den egentlig burde være (Wicks et al., 1999). Hertil påpeger Wicks et al. (1999), at denne form for vildledning er mere sandsynlig ved nyetablerede relationer, dog vil manipulering ikke på længere sigt være holdbar, da bevarelsen af et troværdigt ry vil blive for vanskelig at opretholde (Wicks et al., 1999). Skræk-scenarier som Stein Bagger kan illustrere, hvor vidtgående manipuleringerne kan blive, men er også en sag, der må karakteriseres som helt særegen af sin karakter (Steensgaard, 2014). Ved disse helt eksterme manipulerende tilfælde kan gruppen ikke udelukke kritikkens berettigelse, men vil under diskussionsafsnittet 10.2 komme ind på forslaget om meruddannelse indenfor revisorernes it-kompetencer, som et led i anvendelsen af en kontinuerlig revision og dermed bidrage til bedre afdækning af besvigelser.

Kritikere kan også hævde, at andre variable end ekstern revisors 'anvendte tid' og ekstern revisors 'anvendte mængde af intern revisors arbejde' i højere grad kunne beskrive 'den optimale situation' med passende tillid til intern revisors arbejde. Dette ønsker gruppen ikke at udelukke, men gruppen vil i gerne bidrage med en model, som i det mindste forsøger at komme med bud på sammenhængen mellem anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode og den eksterne revisors anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde. Tillid er et komplekst begreb, og derfor skriver Wicks et al. (1999) også: ***"creative theorizing is an important priority for future work on optimal trust"***. På baggrund af resultaterne blev gruppen klar over, at den 'optimale situation' måske ikke er helt så afgrænset i sin form, som modellen angiver. Dette skyldes, at den 'optimale situation' må anses som værende afhængig af risikoniveauet for det enkelte revisionsområde, og derfor argumenterer for en mere fleksibel placering af den 'optimale situation', end hvad den nuværende model illustrerer. Det betyder, at hvis der er tale om et mindre risikofyldt revisionsområde bør en tillid stærkere end 'passende', eksempelvis på grund af tidligere positive erfaringer, også kunne anses som en fordelagtighed for ekstern revisors anvendelse af den interne revisors arbejde. Det vil sige, i de tilfælde hvor tilliden er stærkere end 'passende' bør der kunne skelnes imellem, hvorvidt der er tale om et revisionsområde med enten høj eller lav risikoniveau.

Virkeligheden er ikke helt så enkel som modellen

8.5 - Tillidsmodellen anvendt i praksis

Efter gruppen med teoretiske argumenter har udledt den nye tillidsmodel, vil de følgende afsnit vise tillidsmodellen brugt i praksis og være behjælpelig i af- eller bekræftelsen af hypotese nr. 3. Modellen vil blive anvendt til at analysere de indsamlede dataoplysninger (fra gruppens undersøgelse) og illustrere respondenternes opfattelse af, hvorvidt en kontinuerlig revisionsproces kan resultere i færre budgetterede revideringstimer for den eksterne revisor, og om en kontinuerlig revisionsproces vil bidrage med en højere anvendelse af den revisionsfunktions arbejde. Hertil kan modellen bidrage med en indikator for, i hvor høj grad at de eksterne revisorer M.K. har tillid til de interne revisorers arbejde og sammenholde dette resultat med spørgeskemaundersøgelsens direkte spørgsmål herom. Gruppen spørger nemlig med et særskilt spørgsmål de eksterne revisorer M.K. om, i hvor høj grad de mener, at kontinuerlig revision vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde. På denne måde kan gruppen efterprøve, om modellen når frem til samme resultat som det direkte stillede spørgsmål.

Kan modellen angive de eksterne revisorers tillid?

8.5.1 - Kan der budgetteres med færre revideringstimer for den eksterne revisor?

På spørgsmålet om, hvorvidt den eksterne revisor mener, at der ved en kontinuerlig revideringsproces kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor, lyder fordelingen herpå, som:

Tabel nr. 1 - Ekstern revisor M.K. - Vil kontinuerlig revision gøre det muligt, at budgettere med færre revisionstimer for den eksterne revisor

Svarmulighed	"Ja, i høj grad"	"Ja, i nogen grad"	"Ja, i lav grad"	"Nej, tværtimod flere timer"
Procent	4%	0%	58%	38%

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Forventning til budgettering af timer

Med inspiration fra Dietz og Hartogs skalalinie for tillid, vil gruppen tilføje den ovenstående svarfordeling i punktform på funktionen for ekstern revisors anvendte tid (se figur 42). Det vil sige, de respondenter som har svaret, at de i høj grad forventer, at der kan budgetteres med færre revideringstimer, de ligger i mellem kategorierne 'stærk tillid' og 'blind tillid'. Hvorefter de respondenter som har svaret 'Ja, i nogen grad' placeres mellem 'passende tillid' og 'stærk tillid'.

"creative theorizing is an important priority for future work on optimal trust"

- Wicks et al., 1999

Plus de respondenter som har svaret 'Ja, i lav grad' hører til mellem 'lav tillid' og 'passende tillid'. For endelig at de respondenter som har svaret 'Nej, tværtimod flere timer' kommer imellem kategorierne 'mistillid' og 'lav tillid'. Hvoraf fordelingen vil vise en overrepræsenteret andel af respondenter, som liggende mellem 'lav tillid' og 'passende tillid' (se figur 42).

8.5.2 - Vil den eksterne revisors andel af anvendt intern revisionsfunktions arbejde blive større?

Ses der på næste spørgsmål om den eksterne revisor tror, at en kontinuerlig revideringsmetode vil medføre, at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde udført af den interne revisor, lyder svarfordelingen, således:

Tabel nr. 2- Ekstern revisor M.K. - Vil kontinuerlig revision medfører en højere grad af anvendelse af internt arbejde

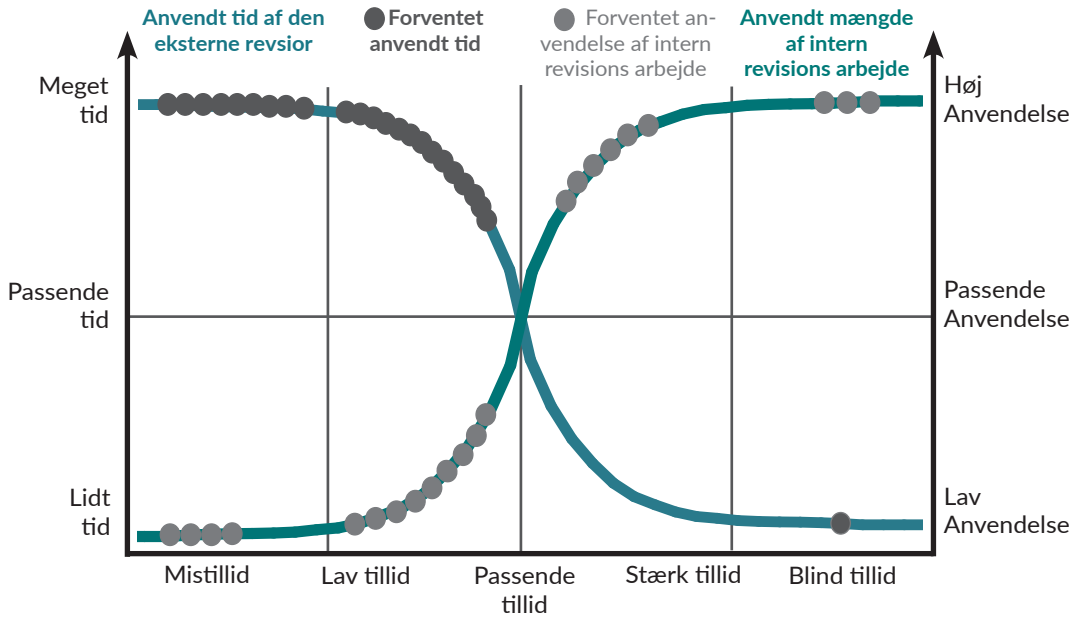
Svarmulighed	'I meget høj grad'	'I høj grad'	'I nogen grad'	**'I lav grad'**	'Ved ikke'
Procent	13%	25%	38%	17%	7%

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Forventning til mængde af anvendt internt arbejde

Gruppen vil igen med udgangspunkt i Dietz og Hartogs skalalinie skitsere respondenternes svar som særskilte punkter på funktionen 'anvendt mængde af intern revisors arbejde' (se figur 42). De respondenter som har svaret, at de i 'meget høj grad' tror, at en kontinuerlig revisionsmetode vil medføre, at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde udført af den interne revisor, vil blive placeret mellem 'stærk tillid' og 'blind tillid'. De respondenter som i 'i høj grad' forventer en højere anvendelse vil ligge mellem kategorierne 'passende tillid' og 'stærk tillid'. De eksterne revisorer, som 'i nogen grad' tror, at det vil betyde en højere anvendelse, vil ses imellem stadierne 'lav tillid' og 'passende tillid'. Plus dem som kun 'i lav grad' tror, at en forøgelse vil være tilfældet kommer mellem kategorier 'mistillid' og 'lav tillid'. For endelig at de sidste 7% af respondenterne som har svaret 'ved ikke' er blevet undladt i illustrationen. Via denne fordeling kan det ses, at antallet af respondenter som forventer, at en kontinuerlig revisionsproces kan bidrage med en højere anvendelse af intern revisors arbejde vil være underrepræsenteret i forhold til dem, som mener, at det kun 'i nogen grad' eller 'i lav grad' vil bidrage med en højere anvendelse af intern revisors arbejde (se figur 42)

Figur nr. 42 - Tillidsmodellen med input fra de eksterne revisorer med kendskab til intern revision.



Kilde: Udarbejdet af gruppen

Tillidsmodellen med data fra spørgeskema

Størst frekvens imellem lav og passende tillid

Med input fra både de eksterne revisorers forventning til den kontinuerlige revisionsproces' betydning for de budgetterede timer og den anvendte mængde af intern revisors arbejde, tyder resultaterne på, at de eksterne revisorer tenderer mellem en 'lav tillid' eller mindre end 'passende tillid' i forhold til de interne revisorers arbejde. Til efterprøvelse af modellens svar vil gruppen derfor sammenligne dette billede med de eksterne revisorers eget svar på, i hvor høj grad de mener, at kontinuerlig revision vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde.

8.5.3 - De eksterne revisorers tillid til den interne revisionsfunktions arbejde

Til sammenligning med modellens bud på de eksterne revisorer M.K.'s tillid til den interne revisionsfunktions arbejde, blev de samme respondenter også spurgt om, hvorvidt de mente, at en kontinuerlig revision ville kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde. Fordelingen blev:

Tabel nr. 3- Eksterne revisorer M.K. - Vil kontinuerlig revision forøge tilliden til den interne revisor

Svarmulighed	'I meget høj grad'	'I høj grad'	'I nogen grad'	**'I lav grad'**	'Ved ikke'
Procent	4%	17%	42%	21%	16%

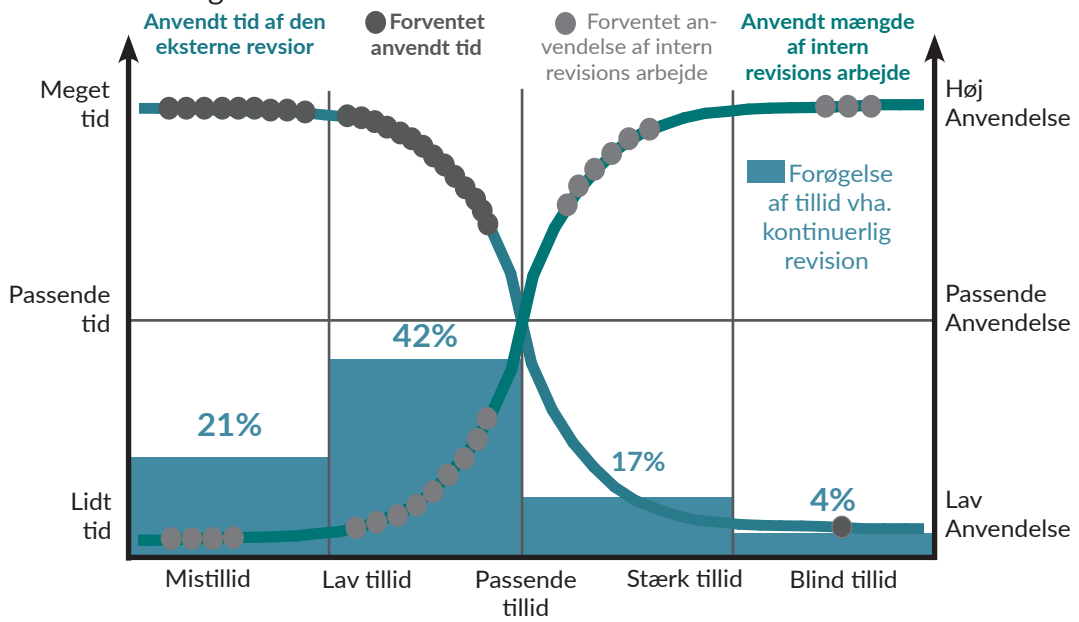
Kilde: Udarbejdet af gruppen

Modellens svar bekræftes af det direkte spørgsmål

Med samme inddeling som før, kan 4% af respondenterne, som mener, at en kontinuerlig revisionsproces 'i meget høj grad' vil forøge tilliden til den interne revisors arbejde, placeres i feltet mellem 'stærk tillid' og 'blind tillid'. De 17% af respondenterne som mener, at en kontinuerlig revisionsproces 'i høj grad' vil forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde, kan placeres mellem kategorierne 'passende tillid' og 'stærk tillid'. Mens de 42% af respondenterne som 'i nogen grad' mener, at en kontinuerlige revisionsproces kan forøge tilliden til intern revisors arbejde, kan sættes mellem kategorierne 'lav tillid' og 'passende tillid' og de 21% af respondenterne som mener, at den kontinuerlig revisionsmetode kun 'i lav grad' kan forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde kan ses mellem felterne 'mistillid' og 'lav tillid'. De resterende respondenter, som ikke har taget stilling til spørgsmålet, er blevet udeladt i

Figur nr. 43- Tillidsmodellen med input og besvarelserne omkring højere skabt tillid via en kontinuerlig revision

Tillidsmodellen med data og de eksterne revisorer M.K.'s svar



Kilde: Udarbejdet af gruppen

illustrationen. Herudfra vil gruppen gerne i figur 43 illustrere, at der er en sammenlignelighed mellem svaret fra gruppens egen tillidsmodel og når de eksterne revisorer bliver spurgt direkte til deres tillid. Det vil sige, når gruppens tillidsmodel måler på parametrene som anvendt tid og anvendt mængde af den interne revisors arbejde, kan gruppen komme frem til et næsten identisk resultat med de eksterne revisorers egne svar på deres tillid til den interne revisionsfunktions arbejde. I begge tilfælde ses en 'overvægt', som tipper over mod 'lav tillid' eller tillid som i hvert fald er lavere end 'passende tillid'.

8.5.4 - Gruppens svar på hypotese nr. 3

Ud fra de ovenstående modeller og den ovenstående databehandling tyder flere indikatorer på, at når gruppen ønsker en af- eller bekræftelse af specialets tredje hypotese viser det sig, at besvarelsen herfor er mere dynamisk end som så. Helt afhængig af indtryk og tidligere oplevelser med den enkelte interne revisionsfunktion kan dette styre den eksterne revisors tillid til intern revisors arbejde. Tillid til den interne revisors arbejde viser sig at være et afgørende parameter for, i hvor høj grad en kontinuerlig revisionsproces kan indfri sit optimale potentiale, fordi det indebærer, at den eksterne revisor i højere grad skal bygge sin dokumentation på det udførte arbejde af den interne revisor. Ud fra gruppens egen udarbejdede model og med besvarelserne fra de eksterne revisorer M.K. kunne dette tyde på, at tilliden tangerer mellem lidt under 'passende tillid' til 'lav tillid'. Når dette er skrevet, skal det dog tilføjes, at gruppens model og spørgsmålene har en stor udfordring i beskrivelsen af afgørende parametre for en relations tillidsniveau. Derfor kan gruppen heller ikke afvise, at modellen kommer til at afspejle situationen mere pessimistisk, end den reelt er. Tillid tager tid at skabe og vil blive en udfordring ved implementering af kontinuerlig revision, fordi det vil være med til udskyde tidspunktet for effektivitets- og kvalitetsgevinsterne for virksomhederne. Spørgsmålet bliver derfor, hvad skal der til, for at forøge de eksterne revisorers tillid til de interne revisionsfunktioners arbejde? – og hvilke andre udfordringer er det, som skeptikerne anser som værende til hindring for implementeringen af en kontinuerlig revision?

Svar på tredje hypotese handler i høj grad om tillid

KAPITEL 5

KAPITLET VIL INDEHOLDE EN DISKUSSION AF DE OPSTILLEDE UDFORDRINGER VED DEN KONTINUERLIGE REVISION. DERUDOVER VIL GRUPPEN KOMME MED FORSLAG TIL HVORDAN TILLIDEN KAN ØGES. AFSLUTNINGSVIS KAN SPECIALETS KONKLUSION LÆSES.

9. UDFORDRINGERNE VED ANVENDELSE AF EN KONTINUERLIG REVISION

Hvad skyldes årsagen til, at udbredelsen af en kontinuerlig revision endnu ikke er særlig stor? Det vil gruppen gerne belyse i det nedenstående afsnit og sammenligne de potentielle hindringer med de oplevede udfordringer, jf. svarene fra gruppens undersøgelse. I undersøgelsen blev respondenterne ud fra 10 udsagn bedt om at vurdere, hvorvidt det pågældende udsagn i 'høj grad', 'nogen grad', 'lav grad' eller 'slet ikke' ville blive anset for en udfordring.

9.1 - Planlægning

Intern revision mest skeptisk om planlægning

Den første potentielle udfordring handler om, i hvor høj grad at respondenten anser selve planlægningen for revisionen som en udfordring ved anvendelsen af kontinuerlig revision. Én udfordring som bliver inddraget, fordi en succesfuld kontinuerlig revisionsproces kræver en strategisk planlægning, der forbinder arbejdets udførsel med den endelige rapportering, jf. Al-Awadhi et al. (2012). Resultaterne viser, at det er de interne revisorer med størst procentandel (14%), som anser selve planlægningen 'i høj grad' som en udfordring ved anvendelsen af kontinuerlig revision. På samme spørgsmål mener de eksterne revisorer M.K. i 46% af tilfældene, at selve planlægningen ikke bliver en udfordring. I forlængelse af selve planlægningen kan det tilføjes, at halvdelen af både de eksterne revisorer M.K. og de eksterne revisorer U.K. mener, at en kontinuerlig revision vil kunne bidrage til en bedre kommunikation mellem ekstern og intern revisor. Desuden er der ingen af de eksterne revisorer M.K., der mener, at den eksterne revisor ikke bliver tilstrækkeligt involveret i revisionsudførslen og dermed indikerer, at planlægningen ud fra deres oplevelser har sørget for en tilstrækkelig involvering. I ovennævnte synspunkt er de interne revisorer dog ikke helt enige, da 10% af de interne revisorer mener, at den eksterne revisor ikke bliver tilstrækkelig involveret, hvilket tyder på potentiale til at forøge de eksterne revisors brug af den interne revisionsfunktions arbejde.

9.2 - Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder

Efterspørgslen mangler

Ifølge Al-Awadhi et al. (2012) er kontinuerlig revision en eksistensbetingelse for de virksomheder, som har til hensigt at konkurrere på de aktuelle markedsvilkår - men eksisterer der en efterspørgsel på kontinuerlig revision hos de danske virksomheder? Ifølge gruppens indsamlede data er dette ikke tilfældet. Faktisk viser det sig, at fælles for alle tre respondentgrupper ligger 'manglende efterspørgsel fra danske virksomheder' i top 2 af udfordringer – dvs. den udfordring som alle respondenter anser som størst eller næststørst ved anvendelsen af kontinuerlig revision. 44% af de eksterne revisorer U.K. mener 'i høj grad', at den manglende efterspørgsel er en udfordring for anvendelsen af kontinuerlig revision. Hos de eksterne revisorer M.K. er det 29%, som mener, at det 'i høj grad' bliver en udfordring og 17% af de interne revisorer, som mener det samme. Blandt de eksterne revisorer uden kendskab til intern revisionsfunktion har 3 respondenter tilføjet følgende kommentarer:

Forklaring på manglende efterspørgsel

"I Danmark er det efter mit bedste bud nok ikke et koncept der har den store relevans. Der er ganske få virksomheder hvor det vil være relevant og skabe værdi".

"Markedet vil næppe være klar til at betale merpris for kontinuerlig revision".

"Min vurdering er, at det er for ressourcekrævende og omkostningstungt for virksomheder helt op til regnskabsklasse C(mellem), måske endda C(stor), da disse ikke har de fornødne inhouse kompetencer til at løfte de øgede krav til løbende intern revision. Virksomheder skal efter min vurdering kunne se en klar fordel set i forhold til indsatte ressourcer for at ville anvende tid, energi og

penge på at udvide sine administrative byrder". Ovennævnte udtalelser understreger de eksterne revisorers forklaringer på den manglende efterspørgsel. Hertil har én af de interne revisionschefer/vicerevisionschefer kommenteret, at: ***"Jeg har nu været fortaler for kontinuerlig revision i godt 25 år, men meget lidt er sket – håber I kommer frem til noget, der får sat gang i processen – der mangler nok stadig behov, så det skal sælges"***. På nuværende tidspunkt kan den manglende efterspørgsel skyldes, at implementeringen er for ressourcetung og at metodens tilhørende fordele endnu ikke har vundet indpas hos de danske virksomheder.

Én af fordelene, som Byrnes et al. (2015) nævner, er, at den kontinuerlige revision langt hurtigere kan påvise eventuelle besvigelser i virksomheden, men en effekt der ikke forekommer helt så markant i spørgeskemaundersøgelsen, som Byrnes et al. (2015) påpeger. På spørgsmålet om 'hvorvidt respondenten tror, at en kontinuerlig revision i højere grad vil gøre revisoren i stand til at opdage løbende besvigelser', viser det sig, at næsten en tredjedel af både de interne- og eksterne revisor M.K. mener, at det vil den kontinuerlige revisionsmetode ikke gøre nogen forskel for. Mest skeptisk er de interne revisorer, hvoraf 26% direkte mener, at den kontinuerlige revisionsproces ikke vil være i stand til 'tidligere påvisning af besvigelser'. Mest optimistisk er de eksterne revisorer U.K., hvor 51% mener, at det vil den kontinuerlige revisionsproces være i stand til.

Skeptisk om påvisning af besvigelser, jf. svar

I forhold til afdækning af besvigelser tilføjer én af de eksterne revisorer U.K., at: ***"Umiddelbart tror jeg, der er en naturlig forøgelse af revisors mulighed for løbende at afdække besvigelse, men at det er statistisk helt naturligt ved en revisionsindsats med større frekvens […] Der kan dog være en præventiv effekt ved oftere besøg og et lidt bedre kendskab til virksomheden vil også medføre yderligere rådgivning om forretningsgange og interne kontroller, hvilket kan medvirke*** til at nedbringe ***besvigelser"***. Hermed påpeger respondenten også på en præventiv effekt ved anvendelsen af en kontinuerlig revision. En fordel som Vasarhelyi et al. (2002) også præsenterer i deres artikel 'Would Continuous Auditing have prevented the Enron Mess?' (2002), da de mener, at en kontinuerlig revisionsproces ville have afsløret Enrons urapporterede aktiviteter med nærtstående partnerskab (Vasarhelyi et al., 2002). Som Vasarhelyi et al. (2002) skriver: ***"While many believe that a well-performed traditional audit could have detected many of Enron's operational problems, a well-performed continuous audit would have brought them to light much sooner"***.

Præventiv effekt

FAKTABOKS

Enron-sagen: Amerikansk energigigant som kollapsede med et brag i 2001 – indtil da historiens største konkursbegæring.

Regnskabet for år 2000 viste sig at være pyntet med 1 mia. fiktive dollars og samtidigt blev der i marts 2001 undladt en gældspost på ½ mia. dollars – hvilket var lykkedes ved transaktioner mellem partnerselskaber i koncernen og spekulation i 'sofistikerede finanspapirer'

Kilde: Møller, 2002

9.3 - For omkostningstungt

Udover den manglende efterspørgsel fra de danske virksomheder er udfordringen med et 'for tungt omkostningsniveau' - den konsekvens, der anses som den største eller næst største udfordring ved implementeringen af en kontinuerlig revisionsmetode jævnført alle tre respondentgrupper. Hver tredje eksterne revisor (både med og uden kendskab til intern revisionsfunktion) anser i 'høj grad', at dette bliver en udfordring ved anvendelse af en kontinuerlig revision - mens procentandelen er lidt lavere for de interne revisorer, hvor kun 17% 'i høj grad' anser omkostningsniveauet som en udfordring. Et spørgsmål hvor gruppen desuden kan bekræfte respondenternes besvarelser som konsistente, da kun 2-5% af alle adspurgte i 'høj grad' mener, at den kontinuerlige revision under nævnte fordele kan betegnes som omkostningsbesparende.

Omkostnings-niveauet ses som en klar udfordring

Flere af respondenterne nævner i denne forbindelse 'et forøget tidsforbrug' som årsagen hertil:

"Idet kontinuerlig revision ikke fuld kan erstatte statusrevision, vil det kunne medføre øget forbrug".

"Alene gennemgangen og kravene til ekstern revisions dokumentation i forbindelse med løbende erklæringsafgivelse vil indebære et større timeforbrug".

"Mere administration. Det kører ikke af sig selv".

"Revisionsaktivitet vil skulle igangsættes flere gange om året".

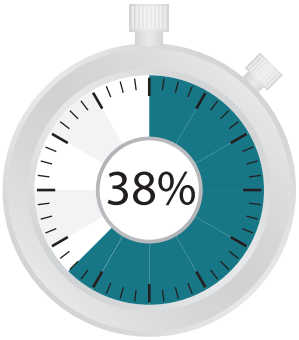
"Man vil gå til og fra opgaverne oftere".

"Er der udført kontinuerlig revision vil det givet vis reducere mængden af timer ved den årlige revision, men samlet set vil det klar forøge mængden af revisionstimer der skal præsenteres".

Ovenstående udtalelser lader sig også afspejle i spørgsmålet, om hvorvidt respondenten vil mene, at der kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor. Her viser det sig nemlig, at det er de eksterne revisorer M.K., som rummer den største respondentprocent som mener, at der skal budgetteres med flere timer for den eksterne revisor(procentandel på 38% - se figur 44).

Flere timer, jf. ekstern revisor M.K.

Figur nr. 44 - Ekstern revsior M.K. - Vil kontinuerlig revision gør det muligt at budgettere med færre revisionstimer?



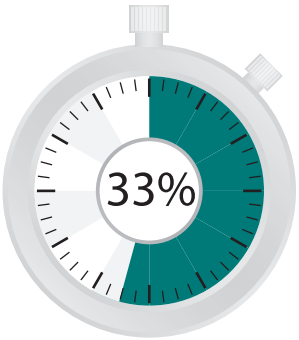
Procentandelen af eksterne revisorer med kendskab til intern revision, som mener, at der ikke kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor ved anvendelsen af kontinuerlig revision.

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Hos de eksterne revisorer U.K. kan ses den næststørste respondentandel (33%,) som ligeledes mener, at den kontinuerlige revisionsproces tværtimod vil betyde, at der skal budgetteres med flere timer (se figur 45)

Flere timer, jf. ekstern revisor U.K.

Figur nr. 45 - Ekstern revsior U.K. - Vil kontinuerlig revision gør det muligt at budgettere med færre revisionstimer?

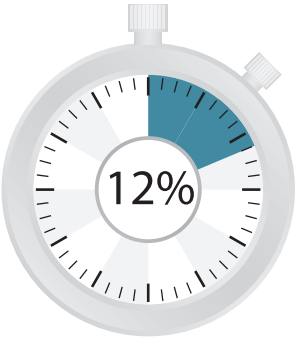


Procentandelen af eksterne revisorer som ikke har kendskab til intern revision, som mener, at der ikke kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor ved anvendelsen af kontinuerlig revision.

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Mens de interne revisorer er den revisorgruppe, som præsenterer den laveste procentandel (på 12%) som mener, at der skal budgetteres med flere timer til den eksterne revisor, se figur 46.

Figur nr. 46 - Intern revisor - Vil kontinuerlig revision gør det muligt at budgettere med færre revisionstimer?



Procentandelen af interne revisorer, som mener, at der ikke kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor ved anvendelsen af kontinuerlig revision.

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Flere timer, jf. intern revisor

En mulig forklaring på, hvorfor de eksterne revisorer M.K. i særlig høj grad mener, at der skal budgetteres med flere revisionstimer kan skyldes, at implementeringsfaserne har udgjort størstedelen af deres indsamlede erfaringer. Én af de eksterne revisorer U.K. forklarer sit synpunkt om sammenhængen mellem tid og rapportering således: ***"Det må jo bero på en nærmere analyse af, hvordan genereringen af taloplysninger har direkte sammenhæng fra de løbende afrapporteringer til tredjemand og forholdet til afrapporteringen i årsrapporten. Kan vi knytte bro imellem disse, vil det – givet en høj grad af automatiserede kontroller i virksomheden – formentlig på sigt kunne løses med en lavere samlet ressourceindsats; men næppe i en overgangsperiode vil jeg mene"***. En pointe som Bumgarner og Vasarhelyi (2015) kan bekræfte, da de netop ser, at effektivteten først opnås ved at udføre revisionen kontinuerlig over flere perioder.

Dyr overgangsfase

9.4 - Virksomhedernes IT-systemer

Respondenterne skal også tage stilling til, hvorvidt de anser mangelfulde IT-systemer hos virksomhederne som en udfordring for den kontinuerlige revisionsmetode. Et spørgsmål som respondenterne får, da Al-Awadhi et al. (2012) påpeger, at virksomhedens mængde af automatiserede virksomhedsdata og robusthed af kontrolsystemer er helt afgørende for den kontinuerlige revisionsproces' kvalitet. Her er det de eksterne revisorer M.K. som fremtræder som de skeptiske i forhold til virksomhedernes IT-systemer. I denne respondentgruppe er der 25% som 'i høj grad' mener, at virksomhedernes IT-systemer ikke er klar. Hos de interne revisorer er det 14%, som ligeledes mener, at virksomhedernes IT-systemer 'i høj grad' ikke er klar. De eksterne revisorer U.K. er de mest optimistiske og her mener kun 6% 'i høj grad', at virksomhedernes IT-systemer ikke er klar. Én af de eksterne revisorer M.K. beskriver virksomhedernes mulighed for at anvende kontinuerlig revidering, således: ***"Det forudsætter den revidererede virksomheds systemer mv. er modne hertil – og det vurderer jeg ikke de er pt."***. Det vil sige, hvis systemerne ikke er modne hertil, vil det være ét parameter, som begrænser implementeringens udbredelse. Udeblivelsen af gode og automatiske interne kontroller vil betyde, at revisionen ikke længere kan baseres herpå - som en anden ekstern revisor M.K. påpeger. Jævnført Al-Awadhi et al. (2012) vil utilstrækkelige IT-systemer betyde, at den kontinuerlige revision kun vil fremstå som en akademisk diskussion.

IT-systemerne er også afgørende

9.5 - Manglende uafhængighed mellem revisor og virksomhed

Ifølge Vasarhelyi et al. (2002) vil en kontinuerlig revisionsproces ikke give problemer i forhold til at bevare uafhængigheden mellem revisor og den arbejdsgivende virksomhed. Tværtimod mener Vasarhelyi et al. (2002), at: ***"In many ways, continuous assurance can deal with independence issues better than traditional audit model"***. Set I lyset af denne konstatering spørger gruppen: 'i hvor høj grad at respondenten anser manglende uafhængighed mellem revisor og virksomheden

Resulterer ikke i problemer for uafhængigheden

som en udfordring?'. Her er der stor enighed om, at det er en udfordring, som ingen af revisorerne anser som særlig stor. Hele 75% af de eksterne revisorer M.K. anser ikke dette forhold som en udfordring, og ligeledes finder 60% af de eksterne revisorer U.K. heller ikke manglende uafhængig som en udfordring. 45% af de interne revisorer mener desuden heller ikke, at uafhængighed er en udfordring for anvendelsen af kontinuerlig revision, og ud af de resterende interne revisorer mener 36% af disse, at uafhængigheden kun 'i lav grad' vil blive udfordret.

9.6 - For svage revisionsbeviser

Ifølge Bumgarner og Vasarhelyi (2015) vil en kontinuerlig revision mere effektivt kunne bidrage med bedre revisionsbeviser. Ud fra den beskrivelse vil gruppen undersøge, om konstateringen af bedre revisionsbeviser kan bekræftes, eller om respondenterne anser leveringen af 'for svage revisionsbeviser' som en udfordring. I dette tilfælde viser svarene, at det kun er 2% af henholdsvis de interne revisorer samt de eksterne revisorer U.K. som 'i høj grad' anser 'for svage revisionsbeviser' som en udfordring. Ingen af de eksterne revisorer M.K. mener, at den kontinuerlige revisionsproces vil bidrage med udfordringen om 'for svage revisionsbeviser'. Én af de interne revisorer har fremført, at vedkommende ikke anser 'for svage revisionsbeviser' som en udfordring, da: ***"dokumentionskravene er høje"***. Desuden skriver én af de eksterne revisorer M.K., at: ***"For mig at se er kontinuerlig revision ikke afgørende for kvaliteten af revisionen, det er derimod formålet med den enkelte revisionsopgave. […] Det afgørende for om ekstern revisor kan anvende intern revisions arbejde, er derimod mandatet til Intern Revision dvs. reviderer de operationelt eller finansielt eller begge dele, er de uafhængige og kompetente og hvilke revisionsopgaver er udført ift. relevans for den finansielle årsrapport"***. I forbindelse med arbejdsfordeling har én af de interne revisorer tilføjet som bemærkning, at: ***"Ved udelukkende kontinuerlig revision er det vigtigt at aftale skæring med ekstern revision af hvor langt revisionsbeviset rækker for årsregnskabet og hvor intern revisions 'ansvar' stopper og ekstern revision begynder"***. Planlægningen får dermed en særlig betydning for netop at undgå, at nogle af opgaverne skulle falde mellem to stole og deraf ville resultere i en for svag dokumentation.

Revisionsbeviserne anses ikke som udfordring

9.7 - Revisorenes IT-kendskaber

Er respondenterne enige med Al-Awadhi et al. (2012) i, at anvendelsen af en kontinuerlig revision vil medføre en udfordring i form af et nødvendigt større IT-kendskab hos revisoren? Det spørgsmål efterprøver gruppen ved at bede respondenter angive, hvorvidt de anser kravet om et større IT-kendskab som en udfordring ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces. Årsagen til, at Al-Awadhi et al. (2012) anser revisorenes IT-kendskab som en udfordring, skyldes, at en kontinuerlig revision forudsætter bestemte erhvervede IT-egenskaber. Al-Awadhi et al. (2012) beskriver deres opfattelse af den nuværende situation, som: ***"Recently there is growing awareness of the need to increase auditor IT and analytic proficiencies"***. De antyder dermed en stigende bevidsthed om at hæve IT-kundskaberne. Til sammenligning med gruppens data viser det sig, at respondenternes indbyrdes holdninger er ret blandende. Mere end hver fjerde af de interne revisorer og de eksterne revisorer U.K. anser ikke et større IT-kendskab hos revisor som en udfordring. Her er de eksterne revisorer M.K. mest skeptiske – hvor 17% af eksterne revisorer M.K. 'i høj grad' vil karakterisere kravet om større IT-kendskab hos revisoren som en udfordring. Med et særskilt spørgsmål spørger gruppen, i hvilken grad at respondenten mener, at de danske revisorer har de nødvendige IT-kompetencer til håndteringen af en større anvendelse af digital regnskabsaflæggelse. Her er svarfordelingen tilnærmelsesvis helt symmetrisk. Halvdelen af alle de adspurgte mener, at de danske revisorer 'i nogen grad' har de nødvendige IT-kompetencer. En tredjedel mener, at revisorerne 'i høj grad' har de nødvendige kompetencer, mens ca. 1/8 af respondenterne mener, at de danske revisorer i 'lav grad' har kompetencerne. De resterende revisorer mener, at de danske revisorer 'i meget høj grad' har de nødvendige IT-kompetencer (ca. 5%). Fordelingen tyder dermed på, at størstedelen af de adspurgte mener, at de danske revisorer 'i nogen grad' har de nødvendige

Potentiale for merudvikling af IT-kompetencer

IT-kompetencer, og derfor har muligheden for at blive forbedret. Bumgarner og Vasarhelyi (2015) nævner, at det relevante ved et større IT-kendskab er, at der ingen begrænsninger er for virksomhederne udlevering af datakilder, men at revisors opgave ligger i at udpege hvilke datakilder, som virksomheden skal lagerføre og dermed hurtigst kan nyttiggøre.

9.8 - Kvaliteten af virksomhedernes data

Ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces, nævner Shields (1998) 'høj grad af automatisering' som én ud af de fem forudsætninger, der er nødvendige for anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces. En høj grad af automatisering vil nemlig medføre en højere kvalitet af virksomhedens dataindsamling, da mængden af manuel dataregistrering er reduceret og betyder højere grad af objektivitet af datasystemernes registreringer. I forlængelse heraf vil gruppen gerne undersøge, om denne forudsætning bliver anset som en udfordring jævnført gruppens undersøgelse. Gruppen spørger derfor respondenterne, om de anser 'kvaliteten af virksomhedernes data' som en udfordring ved anvendelsen af en kontinuerlig revision. Her viser resultaterne, at det er de interne revisorer, som er mest optimistiske omkring opfyldelsen af denne forudsætning, da 24% af de interne revisorer mener, at kvaliteten af virksomhedens data ikke vil blive en udfordring. Lidt intern uenighed ses hos de eksterne revisorer U.K., da 18% af disse mener ikke, at kvaliteten af virksomhedernes datainformationer vil blive en udfordring - mens omvendt 15% af samme respondentgruppe i 'høj grad' anser kvaliteten som en udfordring. De mest skeptiske respondenter i forhold til kvaliteten af virksomhedernes data er de eksterne revisorer M.K.. Her mener 29% af de eksterne revisorer M.K., at kvaliteten af virksomhedernes data 'i høj grad' anses som en udfordring, mens kun 5% mener, at det ikke er en udfordring. Én af de eksterne revisorer U.K. skriver: ***"Kontinuerlig revision vil være relevant og mindre omkostningstung, hvor der er et godt kontrolmiljø, effektive interne kontroller og en kompetent intern revisionsafdeling"***. Udsagnet understreger nødvendigheden af valid dataindsamling, da ***"et godt kontrolmiljø, effektive interne kontroller og en kompetent intern revisionsafdeling"*** netop baserer sig på virksomhedens indsamlede data.

Uenighed om kvaliteten af virksomhedernes data

9.9 - Overflod af information

Som næste potentielle udfordring undersøger gruppen også, om respondenterne vil anse de kontinuerlige nyhedsinformationer som en udfordring. Det skal ses i sammenhæng med, at tilbage i år 2011, hvor emnet om kontinuerlig rapportering var med i diskussionsrunden hos the Center for Audit Quality blev det besluttet, at de ville igangsætte en undersøgelse om revisors mulighed for at levere kontinuerlig rapportering - da investorerne og andre markedsbehov efterspurgte disse (CAQ, 2011). Et efterfølgende seminar blev afholdt i New York City midt marts 2012, hvor revisorernes holdninger til konceptet blev luftet (CAQ, 2012). Heri var der blandt andet en bred bekymring om, hvorvidt den kontinuerlige revisionsproces ville resultere i en overflod af unødvendige oplysninger (CAQ, 2012). En bekymring som 'i høj grad' kan genkendes hos 21% af de eksterne revisorer U.K., mens 21% af de eksterne revisorer M.K. og 19% af de interne revisorer ikke anser 'overflod af information' som en udfordring. To af de eksterne revisorer U.K. udtrykker deres bekymringer vedrørende det høje informationsniveau, ved:

Informationsproblemet anses meget forskelligt

"Professionalisme judgement er stadigt vigtigt og det kan en høj informationstæthed skygge for".

"Jeg ser det mere som en risiko at man så ofte skal gennemgå tal mv., at man som revisor bliver presset til ikke at se større sammenhæng og derfor misser større ting grundet tidspresset".

Ovennævnte bekymringer mener Criste et al. (2014) netop kan afvikles af effektive kontinuerlige IT-systemer, fordi de vil sørge for, at revisors opmærksomhed bliver henledt på de usædvanlige begivenheder og ved hjælp af statistiske teknikker kan danne et overblik over den fulde population, og udnytte revisors tid bedst muligt.

Rollen som uafhængig certificerings-kontrollant

9.10 - Større risiko for selvrevision

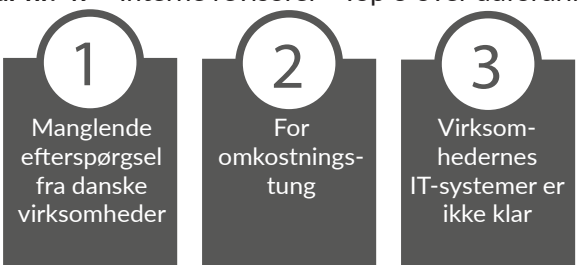
Ifølge Chan & Vasarhelyi (2011) skal den eksterne revisors rolle anses som en uafhængig certificeringskontrollant for den interne revisionsfunktions kontinuerlige revisionsproces. Til opfyldelsen af denne rolle kræver det blandt andet, at den eksterne revisors uafhængighed bliver fastholdt, så tilfældene af selvrevision kan undgås. Her viser gruppens resultater, at hele 70% af de eksterne revisorer M.K. ikke anser 'større risiko for selvrevision' som en udfordring. Ligeledes er der henholdsvis kun 4% af de eksterne revisorer U.K. og 2% af de interne revisorer som 'i høj grad' vurderer 'større risiko for selvrevision' som en udfordring. En svarfordeling som kan genkendes ved spørgsmålet, om hvorvidt 'manglende uafhængighed mellem revisor og virksomhed' kan blive anset som en udfordring, og dermed ikke tyder på inkonsistens hos respondenternes svar. Én af de eksterne revisorer U.K. nævner dog: ***"Det bliver et mere komplekst kontrolmiljø at revidere"*** – og derfor skal den eksterne revisor skal være opmærksom på risikoen for selvrevision.

Én af respondenterne opsummerer ganske rammende, hvad der skal til, for at en kontinuerlig revisionsproces kan lykkes: ***"Successen ved anvendelse af intern revision afhænger af intern revisors kvalifikationer og uafhængighed og i høj grad af bestyrelsens ubetingede opbakning til og forståelse for intern revisors opgaver og situation. Endvidere ekstern revisors holdning til og respekt for intern revisor"***.

9.10.1 - Opsamling: Hvilke udfordringer anses som værende største?

Ved hjælp af ovenstående gennemgang og gruppens top 3-figurer over udfordringer, viser undersøgelsen, at de største udfordringer består i 'manglende efterspørgsel fra danske virksomheder' og at konceptet anses som værende 'For omkostningstungt'.

Figur nr. 47 - Interne revisorer - Top 3 over udfordringer



Kilde: Udarbejdet af gruppen

Figur nr. 48 - Eksterne revisorer M.K. - Top 3 over udfordringer

Kilde: Udarbejdet af gruppen

Figur nr. 49 - Eksterne revisorer U.K. - Top 3 over udfordringer

Kilde: Udarbejdet af gruppen

I de tilfælde, hvor revisorerne anser 'manglende efterspørgsel' som den største udfordring, bliver omkostningsniveauet anset som den anden største udfordring - og omvendt. Således de revisorer, som anser et for tungt omkostningsniveau som værende den største udfordring ved implementeringen af en kontinuerlig revision, anser 'manglende efterspørgsel fra de danske virksomheder' som den anden største udfordring. Omkring den tredjestørste udfordring har de tre respondentgrupper hvert deres bud på en udfordring. De interne revisorer anser 'Virksomhedernes IT-systemer' som tredje største udfordring. De eksterne revisorer M.K. betragter 'kvaliteten af virksomhedernes data' som den tredje største udfordring og de eksterne revisorer U.K ser 'Overflod af information' som den tredje største udfordring.

Særligt efterspørgsel og omkostnings-niveau

Umiddelbart tyder undersøgelsens top 3 -resultater på en mulig årsag-virkningssammenhæng i forhold til, hvorfor den kontinuerlige revisionsproces endnu ikke er særlig udbredt i de danske virksomheder. En mulig årsagsvirkningssammenhæng kunne bestå i, at den manglende efterspørgsel fra de danske virksomheder opstår, fordi omkostningsniveauet opleves som værende for tungt for virksomhederne. Set i lyset af, at de eksterne revisorer ikke har tillid til; virksomhedernes IT-systemer, kvaliteten af virksomhedens data og frygter et overflod af informationsniveau. Den eksterne revisor får dermed ikke udnyttet det fulde potentiale af den interne revisors arbejde, hvilket betyder at den eksterne revisor kommer til at bruge for meget tid på revideringen. En effekt der gør, at virksomhederne finder revideringerne for dyre, og vil modargumentere for udbredelsen af en kontinuerlig revideringsproces.

Udfordringernes potentielle sammenhæng

9.11 - Vil fordelene overstige udfordringerne?

Efter gennemgangen af de udsagn som respondenterne i 'høj grad' vurderer som en udfordring for den kontinuerlige revisionsproces, vil gruppen i dette afsnit diskutere, hvorvidt fordelene synes at overstige udfordringerne ved implementeringen af en kontinuerlig revision. Set i lyset af, at den kontinuerlige revisionsproces' fordele allerede i vid udstrækning er blevet præsenteret i specialets indledende afsnit, vil gruppen i det efterfølgende afsnit tage udgangspunkt i respondenternes tre største angivne fordele ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces og sammenligne disse med respondenternes tilhørende tre største ansete udfordringer.

Sammenligning mellem top 3-punkterne

9.11.1 - Fordele vs. udfordringer ifølge de interne revisorer

Ved at sammenligne de interne revisorers fordeling af udfordringer og fordele, kan det ses, at 33% af interne revisorer i 'høj grad' mener, at den kontinuerlige revisionsproces vil kunne bidrage med bedre og mere rettidig information. En respondentandel på 33% som overstiger den andel af interne revisorer (17%) som i 'høj grad' mener, at den kontinuerlige revisionsproces vil være udfordret af manglende efterspørgsel fra de danske virksomheder. En situation hvor næsten dobbelt så mange interne revisorer i 'høj grad' anser fordelen om 'bedre og mere rettidig information' som effekten af en indført kontinuerlig revisionsproces sammenlignet med den største udfordring om 'manglende efterspørgsel fra de danske virksomheder'.

Rettidig information vægtes højest

Efter de interne revisorers vurdering er, den anden største fordel ved implementeringen af en kontinuerlig revision omhandlende den kontinuerlige revisionsproces' bidrag til tidligere påvisning af besvigelser, hvilket 17% i 'høj grad' mener er tilfældet. Samme procentandel (17%) betragter den anden største udfordring ved kontinuerlig revision som omkostningsniveauet. En situation hvor det umiddelbart forekommer uafgjort, hvilket af disse udsagn som overstiger den anden. Her er der dog hjælp at hente fra spørgeskemaets rangeringsspørgsmål, da respondenterne blev bedt om at rangere fordelene og udfordringerne efter, hvorvidt respondenterne ville anse det pågældende udsagn som den største - enten fordel eller ulempe. Med tallet 1 indikerede respondenten, at følgende udsagn var den største udfordring eller fordel ud af alle de udsagn som i 'høj grad' ville gøre sig gældende, jævnført respondenten. Jo lavere rangeringstal, jo højere relevans i forbindelse med

Omkostnings-niveauet bliver dog en udfordring

implementeringen af kontinuerlig revision. Med viden herom viser undersøgelsens resultater, at fordelen om at 'bidrage med tidligere tegn/varsler på besvigelser' har en rangeringsfrekvens på 2,6, mens udfordringen 'for omkostningstung' har en lavere rangeringsfrekvens på 1,6. En ovenstående fordeling som betyder, at udfordringen om det tunge omkostningsniveau overstiger fordelen om tidligere påvisning af besvigelser.

Betvivler paratheden af kunders IT-systemer

Den tredje største fordel, som de interne revisorer i 'høj grad' observerer ved implementeringen af en kontinuerlig revision (12%), er, fordelen ved en 'højere kvalitet af revisionen'. I forhold til dette mener 14% af de interne revisorer derimod, at den tredje største udfordring består i, at 'virksomhedernes IT-systermer ikke er klar'. En procentandel som viser, at de interne revisorer anser udfordringen omkring virksomhedernes IT-systemer til at overstige den tredje største forventede fordel om 'højere kvalitet af revisionen' med 2 procentpoint.

9.11.2 - Fordele vs. udfordringer ifølge de eksterne revisorer M.K.

Enighed om fordelen med rettidig informering

Ligesom de interne revisorer, anser flest af de eksterne revisorer M.K. (42%) 'i høj grad', at den største fordel ved anvendelsen af kontinuerlig revisionsproces vil være 'opnåelsen af en bedre og mere rettidig information'. Mens 33% af eksterne revisorer M.K. i 'høj grad' anser udfordringen om implementeringens tunge omkostningsniveau som den største udfordring ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces. Igen kan det ses, at den fordel som flest eksterne revisorer M.K. i 'høj grad' påpeger, i forbindelse med 'en bedre og mere rettidig information' overstiger antallet af respondenter som i 'høj grad' anser den største udfordring som værende implementeringens omkostningsniveau, jævnført de eksterne revisorer M.K.

Udfordringen omkring efterspørgsel er relevant

Med henblik på den fordel som ifølge de eksterne revisorer M.K. bliver anset som den anden største fordel, nævnes fordelen om 'bedre kontrol af IT-systemer' med en respondentandel på 29%. Samme procentandel af de eksterne revisorer M.K. nævner den anden største udfordring som værende 'manglende efterspørgsel fra danske virksomheder. Igen anvender gruppen rangeringstallene, som gør det muligt for gruppen at vurdere hvilket udsagn, der ville kunne anses som værende af størst betydning. Igen betyder det laveste rangeringstal, at denne er rangeret som mest gældende ved implementeringen af kontinuerlig revisionsproces. Her viser svarene, at fordelen om 'bedre kontrol af IT-systemer' har en rangeringsfrekvens på 2,4, mens udfordringen om 'manglende efterspørgsel fra danske virksomheder' har opnået en lavere rangeringsfrekvens på 1,6. Ovenstående viser, at den anden største udfordring overstiger den anden største fordel og dermed anses som værende bedre beskrivende for implementeringen.

Udfordres også af kvaliteten på data

Den tredje mest vurderede fordel ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces, ifølge de eksterne revisorer M.K., er, fordelen om et 'bedre branche/kundeindsigt' med en respondentandel på 25%. En fordel som dog lader sig overstige at den tredje mest ansete udfordring i forbindelse med 'kvaliteten af virksomhedernes data', som påpeges hos 29% af de eksterne revisorer M.K..

9.11.3 - Fordele vs. udfordringer ifølge de eksterne revisorer U.K.

Manglende efterspørgsel overstiger fordelene

Den sidste respondentgruppe er de eksterne revisorer uden kendskab til intern revision. Her anser flest eksterne revisorer U.K. (respondentandel på 33%), ligeledes med de foregående respondentgrupper, den største fordel ved kontinuerlig revision i form af en 'bedre og mere rettidig information'. Hvortil flere eksterne revisorer U.K. mener, at den største udfordring ved kontinuerlig revision er den 'manglende efterspørgsel fra danske virksomheder' med 44%. Til sammenligning med de to tidligere respondentgrupper, er der tale om en situation, hvor resultaterne for første gang viser, at den største udfordring overstiger den største fordel.

Den kontinuerlige revisionsproces' anden største fordel om tidligere påvisning af besvigelser, an-

ses hos 20% af de eksterne revisorer U.K. i 'høj grad'. Mens 33% af de eksterne revisorer U.K. anser den anden største udfordring som omhandlende implementeringens omkostningsniveau. Udfordringen vedrørende 'for tungt omkostningsniveau' overstiger fordelen 'bidrag med tidligere tegn/varsler på besvigelser' med 13 procentpoint.

For dyrt i forhold til metodens bidrag

Den fordel, som opnår tredje største respondentandel i 'høj grad' hos de eksterne revisorer U.K. (16%), er fordelen vedrørende revisorens opnåelsen af en 'bedre branche/kundeindsigt'. Den fordel overstiges af den tredje mest nævnte udfordring, da 21% af de eksterne revisorer U.K. har vurderet udfordringen omkring 'overflod af information' til at være den tredje største udfordring ved den kontinuerlige revisionsproces.

Informationsmængden menes at ske i overflod

9.11.4 - Opsamling: Situationsbillede af fordele og udfordringer

Den ovenstående gennemgang viser, at på spørgsmålet, om hvorvidt fordelene forbundet med en kontinuerlig revisionsproces overstiger udfordringerne, er det kun tilfældet i to ud af ni tilfælde – når udgangspunktet er respondenternes top 3 af fordele sammenlignet med deres top tre af udfordringer. I de to tilfælde, hvor fordelen menes at overstige udfordringerne, er det i forbindelse med den kontinuerlige revisionsproces' mulighed for at tilvejebringe en bedre og mere rettidig information. Ovenstående fordel er påpeget hos både de interne revisorer og de eksterne M.K. – to respondentgrupper, der netop beskæftiger sig med konceptet. Hvorimod de eksterne revisorer U.K. udelukkende anser udfordringerne til at overstige de tilhørende fordele, hvilket kan skyldes deres manglende investering i den nødvendige tid, energi og tekniske færdigheder, som påkræves (Shields, 1998). Generelt tyder respondenternes svar dermed på, at de forventede udfordringer i øjeblikket i 'høj grad' overstiger de tilhørende fordele ved konceptet - hvilket kan bunde i manglende tillid til metoden.

Udfordringer synes generelt at overstige fordelene

"[…] audit standards tend to lag behind advances in technology, and many basic audit procedures have not been updated to complement these developments"

- Zhang et al., 2012

10. HVORDAN KAN TILLIDEN FORØGES?

Efter gruppens gennemgang, af hvad respondenterne anser som fordelene og udfordringerne ved en kontinuerlig revision, vil gruppen i det efterfølgende afsnit gerne belyse to mulige tiltag til, hvordan de danske revisorers tillid til kontinuerlig revidering generelt kan forbedres. De førnævnte fordele ved kontinuerlig revision vil nemlig kun være opnåelige, såfremt de eksterne revisorer har tillid til de interne revisorers arbejde. Ved mangel af tillid vil udfordringerne klart overskygge potentialet ved den kontinuerlige anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde. Under gennemgangen af specialets tredje hypotese fandt gruppen frem til, at de eksterne revisorers tillid til de interne revisorers arbejde overvejende ligger mellem 'lav tillid' til 'passende tillid'. En situation som kan blive udfordrende for implementeringen af en kontinuerlig revisionsproces, da tilliden til den interne revisionsfunktion blandt andet er afgørende for, i hvor høj grad den eksterne revisor har i sinde at anvende den interne revisionsfunktions arbejde. Gruppen vil i det følgende afsnit fremlægge to mulige tiltag, som kunne bidrage til at øge tilliden.

10.1 - Standarder og lovregulering

For at forøge implementeringen og som minimum forståelsen af en kontinuerlig revisionsproces vil gruppens første forslag bestå i en opfordring til højere grad af lovregulering vedrørende anvendelse af en kontinuerlig revision. Antallet af brugere af kontinuerlig revision bliver nemlig ikke mærkbart større af, at der eksisterer en generel usikkerhed om, hvad der egentlig menes med metoden. Som Byrnes et al. (2015) skriver; ***"[…] another suggestion is that the AICPA could assist with advocacy efforts by periodically issuing guidance or white papers on various topics of relevance. More specifically, such subjects could include explaining CA/CM in terminology that facilitates enhanced understanding, training relative to implementation and usage, demonstrating application value, and specifying how CA/CM might ultimately transform business operations"***. Hertil er gruppen enig med Byrnes et al. (2015) i, at der eksisterer en meget vigtig opgave hos AICPA, da AICPA ved at bevidstgøre udøverne om den 'kontinuerlige revisionsmetodes'-principper, vil kunne gennemskueliggøre konceptet og dermed forøge antallet af tilhængere for metoden. Faktisk ophører AICPAs opgave slet ikke her; ***"If top management maintains an insufficient understanding of CA/CM products and services, there is a reduced likelihood that employees at lower levels of the organization will be poised to actively pursue such solutions"*** (Byrnes et al., 2015). Afgørende for en højere grad af implementering af den kontinuerlige revisionsmetode er, at retningslinierne skal tydeliggøres, således at topledelserne ude i virksomhederne forstår og kan identificere sig med retningslinierne og dermed videreføre selve metoden i organisationen.

Generel usikkerhed om begrebets principper

I artiklen 'The AICPA Assurance Services Executive Committee Emerging Assurance Technologies Task Force: The Audit Data Standards (ADS) Initiative' ser Zhang et al. (2012) en lignende problematik og forklarer: ***"[…] audit standards tend to lag behind advances in technology, and many basic audit procedures have not been updated to complement these developments"***. Zhang et al., 2012 mener, at én af udfordringerne ligger i, at ***"the existing audits are retrospective, tend to be compliance-oriented and, as a result, have not taken into account many of the new technological developments when addressing growing audit demands"***. Dermed mener Zhang et al. (2012), at årsagen til, at så mange revisorer stadig vil fortrække de manuelle revisionshandlinger frem for de automatiserede, skyldes, at de manuelle revisionshandlinger stadigvæk er i god overensstemmelse med lovgrundlaget. Forandringerne i forbindelse med et kontinuerligt revisionsmiljø vil derfor kræve en ny tankegang hos; revisorerne, virksomhedslederne, de standardsættende organisationer samt den regulerende myndighed (Zhang et al., 2012).

Kræver en ny tankegang

Større fokus på hvordan teknologien kan forbedre processen

En anden udfordring er, jævnført Zhang et al. (2012), at udvikle avancerede dokumentationsteknikker, der klart opfylder revisionsmålene, men samtidig også understøttes af revisionsstandarder. I takt med at offentlighedens interesse vokser, skabes der en efterspørgsel for revision, der er rettidig, fremadrettet og fejlfri (Zhang et al., 2012). Yderligere mener Zhang et al. (2012), at også de akademiske forskere og praktikere skal arbejde tættere sammen, da ***"The emergence of data standards and audit applications (Apps) is the fruit of academic and practice cooperation"***. For at imødekomme de tilstødende udfordringer, skal der være et større fokus på den fremtidige revision og måder, hvorpå teknologien kan forbedre processen (Zhang et al., 2012). Zhang et al. (2012) fremhæver, at standardsætterne spiller en vigtig rolle, da: ***"Standard setters can greatly influence the pace of change by continually challenging existing standards and adopting changes that reflect emerging technologies."***.

Den manglende regulering afskrækker revisorerne

Som Zhang et al. (2012) forklarer, resulterer 'den manglende regulering' i en form for afskrækkelse hos de eksterne revisorer, hvilket kan genkendes hos Criste et al., 2014. I essayet 'Reimagining Auditing in a Wired World' argumenterer Criste et al., 2014 for, at revisionsstandarderne er blevet forældede, da standarderne er blevet vedtaget for længe siden og at revisorernes nødvendighed for at overholde disse, afskrækker dem fra at overveje, hvordan tingene kan gøres bedre. Eksempelvis burde standarderne omtale brugen af teknologiske revisionsmetoder, da brugen umiddelbart syntes at stride imod gældende revisionsstandarder (Criste et al., 2014). Derudover fastslår Criste et al. (2014), at ***"Furthermore, there is virtually no professional auditing guidance on the theory and practice of applying new data analytic, continuous auditing, and other techniques and technologies to auditing"***. Eksempelvis er der revisionsstandarder, som omhandler prøveudtagning, men ingen standarder som forklarer eller opfordrer revisorerne til at foretage analyser for hele populationen, hvilket kan være med til at øge analysens effektivitet betydeligt (Criste et al., 2014). Criste et al. (2014) mener, at løsningen ligger i, at: ***"Auditing standard setters should review current standards and guidance with a view to removing barriers and encouraging the optimal use of technology to improve audit effectiveness"***.

10.2 - Højere grad af IT-forståelse hos revisor

Mere investering i menneskelige- og IT-ressourcer

Et andet relevant fokusområde, jf. Zhang et al. (2012) er også, at omskiftningen til en kontinuerlig revision vil kræve investeringer i menneskelige og IT-baserede ressourcer. Zhang et al. (2012) fremhæver: ***"After the standard set of data has been validated, it is important for users to understand these data and their application"***. I ovenstående består problemstillingen i, at nutidens erfarne revisorer er udstyret med en bred viden om erhvervslivet, men ikke nødvendigvis behersker en optimal IT-forståelse. Mange revisorer vil derfor opleve, at de i 'for høj grad' bliver påvirket af deres manglende viden og IT-færdigheder til at kunne gennemføre effektive dataudtræk og analyser (Zhang, et al., 2012). En tendens som også ISACA Standards Board (2002) påpeger i sin artikel 'Continuous Auditing: Is It Fantasy or Reality?', fordi det fremtidige kontinuerlige revisionsmiljø, i højere grad, vil få brug for revisorer med en høj grad af IT-forståelse.

Nye krav til fremtidens uddannelse

En problemstilling som er genkendelig hos Vasarhelyi et al. (2010), der i artiklen 'Audit Education and the Real-Time Economy' hævder, at kontinuerlig revision vil betyde nye krav for uddannelsen af fremtidens revisorer, da: ***"Auditors need to possess skills that will help them meet the demands of the real-time economy and continuous auditing"***. Her tænker Vasarhelyi et al., 2010 specielt på tre færdigheder, som fremtidens revisorer skal besidde, nemlig ***"Attitudes and contextual knowledge will help them understand the technology they will be expected to use as they conduct their audits. The auditor's ability to work effectively in a team and enhance an integrated audit is reflected in the behavior the auditor demonstrates"***. Hidtil har den traditionelle eksterne revisor ifølge Vasarhelyi et al. (2010) fokuseret på virksomhedens historiske tal med en minimal interaktion med den interne revisor. De påpeger også, at alt arbejde bliver udført flere måneder efter forekomsten af relevante begivenheder og skaber vækstmuligheder for

væsentlige fejl eller besvigelser således, at de bliver sværere at afdække for den eksterne revisor (Vasarhelyi et al., 2010). De eksterne revisorers bekymringer om at ikendes forskellige sagsanlæg, har medført en modstand overfor forandringer (Vasarhelyi et al., 2010; Zhang et al., 2012).

Vasarhelyi et al. (2010) påpeger tre kerneegenskaber for fremtidens revisorer, i forhold til vedkommendes; holdninger, adfærd og objektiv viden. Fremtidens revisor skal desuden være klar til at arbejde med mere aktuelle oplysninger, som giver revisorerne mulighed for at reagere på problemerne, når de opstår. Den fremtidige revisor vil være åben over for forandringer og være klar over, at et godt samarbejde med den interne revisionsfunktion er altafgørende i et kontinuerlig revisions miljø. Samtidig skal den fremtidige revisor besidde en høj grad af IT-forståelse, fordi det vil være revisorens dygtighed, som bliver nøglen til succes (Vasarhelyi et al., 2010). Den konstante udvikling og teknologianvendelse kræver, at fremtidens revisorer har en interesse efter at lære nye teknologiske tiltag, da de skal være parate til løbende fornyelser og åbne for revisionsbehovene. Ændringer i teknologien, sociale tendenser, forretningsprocesser, revisionsstandarder og revisors adfærd er summen af det at være revisor (Vasarhelyi et al., 2010).

Den fremtidige revisors færdigheder

10.2.1 - Uddannelse af fremtidens revisorer

I bestræbelserne på at skabe de ideelle fremtidige revisorer, er det naturligt at betragte uddannelsen. Den traditionelle uddannelsesmodel har haft tendens til at læne sig opad de regnskabsmæssige begreber og regler, hvorimod den nye uddannelsesmodel i højere grad skal motivere elevernes holdning, adfærd og objekt viden (Vasarhelyi et al., 2010). Netop holdning, adfærd og objektiv viden er nøgleordene i artiklens forslag til tiltag i fremtidens uddannelse af revisorer. Først og fremmest skal eleverne besidde en forståelse af, hvad kontinuerlig revision er, og hvordan det vil påvirke fremtidens revisionsopgaver. Underviserne skal være med til at gøre eleverne åbne overfor forandringer (Vasarhelyi et al., 2010).

Ny uddannelsesmodel

Hertil foreslår Vasarhelyi et al. (2010), at forelæsningerne stadigvæk skal være det grundlæggende i undervisningen af fremtidens revisorer, men at ***"Through exposure to lecture-enhancing tools, such as tablet PCs and real-time classroom response systems, students are more likely to get accustomed to new uses of technology and experience the process of technology adoption firsthand"***. Forelæsningerne skal bruges til at forklare, hvordan teknologien fungerer, men kan ikke alene skabe de tilstrækkelige færdigheder indenfor de teknologiske værktøjer. I den forbindelse påpeger Vasarhelyi et al. (2010), at ***"Altering the traditional lecture format to include more hands-on experience may spark a student's intellectual curiosity and problem solving skills in a controlled environment"***.

Forelæsningerne skal suppleres med aktiviteter

Udover forelæsningerne og mere praktisk træning af de studerende mener Vasarhelyi et al. (2010), at casestudier fra den virkelige verden bør anvendes i langt højere grad, da dette vil styrke de studerendes evne til at identificere faktorer, der enten fører til succes eller fiasko. Derudover skal de studerende også i højere grad lære at indgå i forskellige arbejdsgrupper. Kontinuerlig revision vil kræve mange ændringer i revisorernes adfærd. I fremtiden bliver langdistancekommunikation og dataoverførsel mere og mere almindelig, hvilket vil betyde mindre face to face interaktion. Det er undervisernes opgave at gøre de studerende klar til at håndtere kunder og ledere på lang afstand (Vasarhelyi et al., 2010).

Højere brug af casestudier og arbejdsgrupper

Afslutningsvis fremhæver Vasarhelyi et al. (2010), at ***"Audit education must catch up with the progress being made in the rest of the business world in order to maintain relevance"***, hvilket understreger vigtigheden af de proaktive skridt, således den nuværende undervisning træner fremtidens revisorer til ikke længere kun at fokusere på revisionsbranchen, som den kendes i dag, men hvordan den fremadrettet kunne være.

Uddannelsen skal være mere proaktiv

"Auditors need to possess skills that will help them meet the demands of the real-time economy and continuous auditing"

- Vasarhelyi et al., 2010

11. KONKLUSION

Revisionsbranchens traditionelle revisionsydelse bliver udfordret, i takt med at investorernes informationsbehov ændrer sig. Levering af rettidig information bliver afgørende for interessenterne, og de mangler derfor et supplement til den traditionelle årsrapport, som løbende kan informere om virksomhedernes aktiviteter. Et behov om højere grad af informationsdeling, som gruppen mener, at den kontinuerlige revisionsproces kan opfylde, fordi en kontinuerlig revisionsproces indebærer, at virksomhederne løbende kan aflægge reviderede regnskabsinformationer helt tæt på de faktiske begivenheder. Revisionsmetoden udgør essensen af specialet, hvor gruppen fokuserer på dens anvendelighed indenfor danske virksomheder med en intern revisionsfunktion - Særligt hvordan den kontinuerlige revisionsproces kan påvirke samarbejdet mellem intern- og ekstern revisor. Derfor har gruppen arbejdet med følgende problemformulering: **'Hvilken indflydelse vil kontinuerlig revision have på den eksterne revisors brug af den interne revisors arbejde?'** For at besvare problemformuleringen opstiller gruppen tre hypoteser, hvis efterprøvelse kan anskueliggøre den kontinuerlige revisionsmetodes indflydelse på den eksterne revisors brug af den interne revisors arbejde.

Relevansen af en kontinuerlig revisionsmetode

Første hypotese antager, at de interne revisionsfunktioner opfylder de ajourførte ISA 610's krav. Anden hypotese udspringer af formodningen om, at de eksterne revisorer ikke bruger intern revisionsfunktions arbejde i tilstrækkelig høj grad og tredje hypotese består i, at en kontinuerlig revision vil medføre, at ekstern revisor i højere grad kan bruge intern revisions arbejde. Til at be- eller afkræfte ovenstående antagelser efterprøver gruppen de tre hypoteser på egen indsamlet empiri - i form af en spørgeskemaundersøgelse. En spørgeskemaundersøgelse som belyser, hvorvidt de interne revisorer mener, at de selv opfylder de standardkrav, som de eksterne revisorer er pålagt, jf. ISA 610, for at de eksterne revisorer kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde. Resultaterne angiver samtidigt, om de eksterne revisorer med kendskab til intern revisionsfunktion er af samme opfattelse, og endelig hvilke forventninger de eksterne revisorer uden kendskab til intern revision har til anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode. Her viser empirien, at de interne revisorer i vid udstrækning opfylder de krav, som de eksterne revisorer er pålagt, for at de kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde, og bekræfter dermed den første hypotese. Eksempelvis viser resultaterne omkring den interne revisionsfunktions organisatoriske placering og objektivitet, at de interne revisorer i høj grad har adgang til alle de nødvendige oplysninger og har en hensigtsmæssig uddannelsesbaggrund samt passende mængde af erhvervserfaring.

Efterprøvelse af gruppens hypoteser

Omkring efterprøvelsen af hypotese nummer 2, viser svarene en bekræftelse af denne hypotese. Umiddelbart anvender de eksterne revisorer med kendskab til intern revisionsfunktion ikke den interne revisionsfunktions arbejde i tilstrækkelig høj grad - En situation hvor potentialet af den interne revisionsfunktions arbejde ikke lader til at være fuldt ud anvendt. Til afklaring af den tredje hypotese konstruerer gruppen en tillidsmodel, som kan illustrere de afgørende parametre for, at den eksterne revisor i højere grad kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde. Det viser sig nemlig, at der er flere parametre, som bliver afgørende i den eksterne revisors bestemmelse af, hvorvidt vedkommende vil anvende den interne revisors arbejde eller ej. Til forskel fra tidligere litteratur kan gruppens model vise betydningen af det indbyrdes tillidsforhold mellem intern og ekstern revisor som afgørende for den kontinuerlige revisionsmetodes anvendelighed. Hvis den eksterne revisor har direkte mistillid til den interne revisionsfunktions arbejde, vil den eksterne revisor anvende en minimal mængde af den interne revi-

Indflydelsen er afhængig af tillid til intern revision

sionsfunktions arbejde. En konsekvens som vil resultere i for mange anvendte arbejdstimer og ende ud i en meget høj pris for den samlede eksterne revidering – en for høj pris i forhold til den værdi som virksomhederne bliver tilført. Omvendt vil blind tillid hos ekstern revisor til den interne revisionsfunktions arbejde betyde, at ekstern revisor anvender en for høj andel af den interne revisors arbejde. En situation hvor den eksterne revisor ikke er tilstrækkelig involveret i revideringsprocessen, og hvor den lave pris på revideringen bliver udtryk for, 'for lidt' anvendt tid hos ekstern revision på vedkommendes forståelse af den interne revisionsfunktions arbejde. Afgørende for passende anvendt tid og passende anvendelse af den interne revisionsfunktions udførte arbejde bliver, hvorvidt ekstern revisor har en passende tillid til intern revisionsfunktions arbejde. 'Passende tillid' som opnås på baggrund af ekstern revisors tidligere erfaringer og evne til at fastholde sin professionelle skepsis.

I øjeblikket er tilliden til intern revision under passende

Opsamling ved den tredje hypotese viser, at afgørende for anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode er, hvordan tillidsniveauet er mellem ekstern revisor og den interne revisionsfunktions udførte arbejde. Resultaterne viser, at de eksterne revisorers tillid til den interne revisionsfunktions arbejde for i øjeblikket ligger mellem 'lav tillid' og 'passende tillid' - hvilket stemmer overens med, at de forbundne udfordringer ved anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode for tiden synes at overstige de fordele, som metoden vil kunne bidrage med. Særligt er de eksterne revisorer uden kendskab til intern revisionsfunktion skeptiske i forhold til metoden. Hvis ekstern revisor har tillid til den interne revisionsfunktion indikerer gruppens resultater, at den kontinuerlige revisionsmetode vil kunne bidrage med bedre og mere rettidig information samt tidligere påvisninger af besvigelser. Modsat hvis ekstern revisor ikke har tillid til den interne revisionsfunktion, tyder gruppens resultater på, at den kontinuerlige revisionsmetode vil kunne blive en for dyr løsning hos virksomhederne, og derfor ikke vil blive særlig attraktiv. Gruppen foreslår, at tydeligere lovregulering samt et uddannelsesfokus med højere grad af IT-forståelse vil kunne styrke de eksterne revisorers tillid til anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode.

Potentialet er til stede

Samlet set tyder gruppens hypoteser på, at den kontinuerlige revisionsmetodes indflydelse på den eksterne revisors brug af den interne revisors arbejde er afhængig af, tillidsforholdet mellem ekstern revisor og den interne revisionsfunktions arbejde. Resultaterne viser, at de interne revisorer i vid udstrækning opfylder kravene for, at de eksterne revisorer kan anvendes deres udførte arbejde, jf. ISA 610. Dog forekommer de eksterne revisorer i øjeblikket, som tilbageholdende med anvendelse heraf, hvilket skyldes mindre tillid til de interne revisorers arbejde og selve metoden. Specialet har dermed gjort gruppen i stand til at koble de teoretiske refleksioner omkring anvendelsen af en kontinuerlig revisionsmetode sammen med de praktiske problemstillinger, som opstår ved anvendelsen heraf.

12. PERSPEKTIVERING

12.1 - Er kontinuerlig revision kun forbeholdt virksomheder med en intern revisionsfunktion?

Indtil videre har gruppen udelukkende beskæftiget sig med kontinuerlig revision i virksomheder, som har en intern revisionsfunktion. Yderligere kunne det være interessant at arbejde videre andre virksomhedstypers mulighed for anvendelsen af en kontinuerlig revisionsproces. i FSR's nyeste medlemsblad 'Signatur' fra maj 2016, beskrives en ny type regnskabsprogram, der ved hjælp af en fast kontoplan kan digitalisere og automatisere bogføringen (FSR, 2016d) – hvilket aktualiserer den kontinuerlige revisionsproces for de mindre danske virksomheder.

Også aktuelt for virksomheder uden intern revision

Et andet område, som kunne være interessant at arbejde videre med, er Digitalstyrelsens netop udgivende digitaliseringsstrategi 2016-2020. Af den fremgår det, at regeringens mål er, at den offentlige digitalisering skal være med til at reducere erhvervslivets administrative byrder med 3. mia. kr. i 2020 (Digitaliseringsstyrelsen, 2016). I den forbindelse kunne det være interessant at undersøge de tiltag, som den offentlige sektor kan automatisere – og arbejde videre på deres digitaliseringsmuligheder.

Relevant i reduktion af administrative byrder

13. LITTERATURLISTE

Artikler

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2015a). Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future. *American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York*. S.3-210

Al-Awadhi, Abdullah, Paul Eric Byrnes, Benita Gullvist, Helen Brown-Liburd, J. Donald Warren & Miklos Vasarhelyi. (2012). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s. 71-84.

Alles, Michael G., Alexander Kogan & Miklos A. Vasarhelyi. (2002). Feasibility and Economics of Continuous Assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol.21 no.1. s.125-138.

Amer, Tarek, Andrew D. Bailey & Prabuddha De. (1987). A review of the computer information systems research related to accounting and auditing. *Journal of Information Systems*. Vol.2 no.1. s.3–28.

Brennan, Gerard, Paul Byrnes, Miklos Vasarhelyi & Daehyun Moon. (2015). Managing Risk and the Audit Process in a World of Instantaneous Change. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s. 129-142.

Brown, Carol E., Jeffrey A. Wong & Amelia A. Baldwin. (2007). A review and analysis of the existing research streams in continuous auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. Vol.4. s.1-28.

Bumgarner, Nancy & Miklos A. Vasarhelyi. (2015). Continuos Auditing – A New View. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s.3-49

Byrnes, Paul Eric, Brad Ames & Miklos Vasarhelyi. (2015). The Current State of Continuous Auditing and Continuous Monitoring. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s. 53-63

Cash, James I. Jr., Andrew D. Bailey Jr. & Andrew B. Whinston. (1977). A survey of techniques for auditing EDP-based accounting information systems. *The Accounting Review*. Vol.52 no.4. s.813–832.

Chan, David T. & Miklos A. Vasarhelyi. (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol.12. s.152-160.

Criste, Thomas R., Paul Eric Byrnes, Trevor R Stewart & Miklos Vasarhelyi. (2014). Reimagining Auditing in a Wired World. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s. 87-102

Davidson, Bruce I., Naman K. Desai & Gregory J. Gerard. (2013). The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function. *Journal of information systems*. Vol.27, no.9. s.41-59.

Dietz, Graham & Deanne N. Den Hartog. (2006). Measuring trust inside organisations. *Personnel Review*. Vol.35 no.5. s.557-588

Elliott, Robert K. (1994). The future of audits. *Journal of Accountancy*. September. s.74-82.

Felix, William L., Audrey A. Gramling & Mario j. Maletta. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*. Vol.39 no.3. s.513-534.

FSR – Foreningen for Statsautorisede Revisorer. (2016d). Revisorens bedste ven og bogholderens værste fjende. *Signatur*. maj 2016. nr.2. s.48-49.

Gramling, Audrey A., Mario J. Maletta, Arnold Schneider & Bryan K. Church (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*. Vol.23 no.1. s.194–244.

Hansen, James V & Ned C. Hill. (1989). Control and audit of electronic data interchange. *MIS Quarterly*. Vol.13 no.4. s.403–413.

ISACA Standards Board. (2002). Continuous Auditing: Is It Fantasy or Reality?. *Information Systems Control Journal*. Vol.5. s.43-46.

Jeppesen, Kim Klarskov. (2003). Kontinuerlig revision. *R&R Online*. R.R.2003.12.0020. s.1-6.

Kogan, Alexander, Ephraim F. Sudit & Miklos A. Vasarhelyi. (1999). Continuous online auditing: A program of research. *Journal of Information Systems*. Vol.13 no.2. s.87-103.

Krishnamoorthy, Ganesh. (2002). A multi-stage approach to external auditors' evaluation of internal audit function. Auditing: *A Journal of Practice & Theory*. Vol.21 no.1. s.95–121.

Lewicki, Roy J. & Barbara Benedict Bunker (1996). Developing and maintaining trust in work relationsships. *Business Research*. Januar 1996. s.114-139.

Møller, Bjarke. (2002). Enrons røverbaroner. *Information*.

Prawitt, Douglas F., Nathan Y. Sharp & David A. Wood. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.23 no.2. s.187-206.

Rezaee, Zabiholah, Ahmad Sharbatoglie, Rick Elam & Peter L. McMickle. (2002). Continuous auditing: Building Automated Auditing Capability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol.21 no.1. s.147-163.

Rousseau, Denise, Sim Sitkin, Ronald Burt & Colin Camerer. (1998). Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *The Academy of Management Review*. Vol.23. no.3. s.393-404.

Shields, Greg. (1998). Non-stop auditing. *CA Magazine*. September. s.39-40.

Steensgaard, Nikolai. (2014). Ført bag lyset af Stein Bagger. *Berlingske Business* via Infomedia. Trykt den 25.09.2014. Side 19, artikel-id: e4980875.

Stewart, Trevor R., (2015). Data Analytics for Financial Statement Audits. *Audit Analytics and Continuous Audit – Looking Toward the Future*. s. 105-128.

Vasarhelyi, Miklos A. (1984). Automation and changes in the audit process (practice note). *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol.4 no.1. s.100–106.

Vasarhelyi, Miklos A., Alexander Kogan & Michael G. Alles. (2002). Would Continuous Auditing Have Prevented The Enron Mess?. *CPA Journal (The)*. Vol.72 no.7. s.80.

Vasarhelyi, Mikalos A. & Fern B. Halper. (1991). The continuous audit of online systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.10 no.1. s.110-125.

Vasarhelyi, Miklos A., Ryan Teeter & J.P. Krahel. (2010). Audit Education and the Real-Time Economy. *Issues in Accounting Education*. Vol.25 no.3 s. 405-423

Vasarhelyi, Miklos A., Ting Sun & Michael Alles. (2015). Adopting continuous auditing A cross-sectional comparison between China and the United States. *Managerial Auditing Journal*. Vol.30 no.2. s.176-204.

Wallman, Steven.M.H. (1995). The future of accounting and disclosure in an evolving world: The need for dramatic change. *Accounting Horizons*. Vol.9 no.3. s.81-91.

Wicks, Andrew C, Shawn L. Berman & Thomas M. Jones. (1999). The Structure of Optimal Trust: Moral and Strategic Implications. *The Academy of Management Review*. Vol 24. no.1. s.99-116.

Wivel, Teddy, Jørgen V. Hansen & Morten S. Buhl. (1997). Visioner om fremtidens revisionsydelse. *Revision & Regnskabsvæsen*. Nr. 4, s.9-25.

Zhang, Li, Amy R. Pawlicki, Dorothy Mcquilken & William R. Titera. The AICPA assurance services executive committee emerging assurance technologies task force: the audit data standards. *Journal of Information Systems*. Vol 26. no.1 s.199-205.

Hjemmesider

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2016a). *About the AICPA*.
Lokaliseret d. 1. Marts 2016.
http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2011). *CPA Horizons 2025*.
Lokaliseret d. 17. februar 2016.
http://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons2025/DownloadableDocuments/cpa-horizons-report-web.pdf

CAQ - Center for Audit Quality. (2011). *Center for Audit Quality Observations on the Evolving Role of the Auditor: A Summary of Stakeholder Discussions*. Lokaliseret 19. Marts 2016.
http://www.thecaq.org/docs/default-document-library/evolvingroleoftheauditor.pdf?sfvrsn=2

CAQ - Center for Audit Quality. (2012). *Summary of Workshop on the Evolving Role of the Auditor*. Lokaliseret 19. Marts 2016.
http://www.thecaq.org/newsroom/press-releases/2012/05/02/caq-issues-summary-of-workshop-on-the-evolving-role-of-the-public-company-auditor

Digitaliseringsstyrelsen. (2016). *Et stærkere og mere trygt digitalt samfund - den fællesoffentlige digitaliseringsstrategi 2016-2020 maj 2016*. Lokaliseret d. 20 maj. 2016.
http://www.digst.dk/Digitaliseringsstrategi/Hent-digitaliseringsstrategien-2016-2020

FSR – Foreningen for Statsautorisede Revisorer. (2016a). *Strategi 2016-2018*.
Lokaliseret d. 2. marts 2016.
http://www.fsr.dk/~/media/Files/Om%20os/Om-fsr-danske-revisorer/Strategifolder%202016.ashx

FSR – Foreningen for Statsautorisede Revisorer. (2016b). *Fremtidens rapportering*. Lokaliseret d. 26. marts 2016.
http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Fremtidens%20rapportering

FSR – Foreningen for Statsautorisede Revisorer. (2016c). *ESMA overvejer XBRL-krav for alle europæiske børsnotere-de selskaber*. Lokaliseret d. 14.marts 2016.
http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Internationalt/ESMA%20overvejer%20XBRL%20krav%20for%20alle%20e

FSR - Foreningen for Statsautorisede Revisorer & IIA, Foreningen af Interne Revisorer. (2013). *ISA 610 (ajourført) Anvendelse af interne revisorers arbejde – Arbejdsnotat om ændringer i ISA 610*. Lokaliseret d. 21. februar 2016. (via. medlemskab på fsr.dk)
http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Erklaeringseksempler%20finansiel%20sektor/Anvendelse%20af%20intern%20revisorers%20arbejde%20-%20notat%20om%20den%20ajourfoerte%20ISA%20610

XBRL. (2016). *XBRL – Fordelene*. Lokaliseret d. 10.marts 2016.
http://www.xbrl.dk/page_text.php?id=18

Bøger

Fuglsang, Lars, Peter Hagedorn-Rasmussen og Poul Bitsch Olsen. (2007). *Teknikker i samfundsvidenskaberne*. Roskilde Universitetsforlag. 1. Udgave. ISBN-13:9788778673428

Blunch, Niels. (1994). *Indsamling af markedsdata*. Systime. 2. udgave, 1. Oplag. ISBN: 8777834577

Regulering

BKG 2015-12-22 nr. 1912 Revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner

Lov 2008-06-17 nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

ISA 315 (ajourført) Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser

ISA 610 (ajourført) Anvendelse af interne revisorers arbejde

BILAG 1
SPØRGESKEMAUNDERSØGELSEN

Hej!

Tak fordi du har indvilget i at deltage i denne spørgeskemaundersøgelse.

Undersøgelsen har til formål at indsamle information om revisorernes mulighed for at anvende kontinuerlig revision som en metode, der kan gøre virksomhedsejerne i stand til at aflægge aktuelle reviderede regnskabsinformationer samtidig eller meget tæt på at begivenhederne finder sted.

Kontinuerlig revision skal forstås som en løbende revisionsmetode, der på to måder kan give information til regnskabsbrugerne. Dette kan enten ske via hyppig opdaterede erklæringer der gøres tilgængelige via internettet eller ved at erklæringen afgives på opfordring af en regnskabsbruger. For er det ikke et reelt problem, at de traditionelle årsregnskaber bliver aflagt med vis forsinkelse i forhold til begivenhedernes reelle indtræden? – Hvor meget kan vi bruge sidste års regnskabstal i vurderingen af virksomhedens nuværende tilstand?

Kontinuerlig revision er i første omgang ikke tænkt som at det skal erstatte årsrapporten som vi kender den, men i højere grad kan accelerere revisionsprocessen og supplere de traditionelle årsregnskaber med anden relevant og aktuel regnskabsinformation. Det vil handle om at give regnskabsbrugere som f.eks. banker og investorer hurtigere adgang til den regnskabsinformation, der interesserer dem mest.

Skulle der opstå spørgsmål under besvarelsen, er du velkommen til at kontakte os på mail: kjan11@student.aau.dk

Spørgeskemaet vil have en varighed af maksimum 10 minutter og din besvarelse vil naturligvis være anonym.

Venlig hilsen
Karen Jul Andersen & Charlotte Lauritsen
Cand.merc.aud. studerende på Aalborg Universitet

Hvor er din arbejdsplads placeret i Danmark?

- ☐ Hovedstaden
- ☐ Midtjylland
- ☐ Nordjylland
- ☐ Sydjylland og Fyn
- ☐ Sjælland
- ☐ Bornholm

Hvilken jobfunktion varetager du i dag?

- ☐ Jeg er ansat i en intern revisionsfunktion
- ☐ Jeg er ansat som intern revisionschef/ vicerevisionschef
- ☐ Jeg er ansat som ekstern revisor
- ☐ Jeg er ansat som underskrivende ekstern revisor
- ☐ Jeg har tidligere været ansat som intern/ekstern revisor, men jeg arbejder ikke længe indenfor revision

(De spørgsmål der kommer nu, er kun blevet stillet til dem der har svaret, at de enten ansat i en intern revisionsfunktion eller som intern revisionschef/vicerevisionschef).

Hvilken uddannelsesmæssig baggrund har du senest afsluttet?

- ☐ Statsautoriseret revisor
- ☐ Cand.merc.aud.
- ☐ HD
- ☐ Almen Erhvervsøkonomi, HA
- ☐ Anden kandidat
- ☐ Anden bachelor
- ☐ Anden uddannelse - Angiv venligt hvilken

Hvor mange års erhvervserfaring havde du, inden du blev ansat som intern revisor?

- ☐ 0 år
- ☐ 1-2 år
- ☐ 3-5 år
- ☐ Mere end 5 år

Hvem har bemyndigelse til at ansætte og afskedige den interne revisionschef?

- ☐ Bestyrelsen
- ☐ Direktionen
- ☐ Den daglige ledelse
- ☐ Ved ikke

Hvordan vil du beskrive din interne revisionsfunktions adgang til nødvendige oplysninger?

- ☐ Åben, vi har adgang til alt
- ☐ Begrænset, men åben efter tilladelse
- ☐ Begrænset, visse oplysninger har vi ikke adgang til

Hvordan vil du beskrive dine arbejdsopgaver?

- ☐ Jeg varetager udelukkende opgaver i relation til intern revision
- ☐ Efter behov varetager jeg også andre opgaver for andre afdelinger

Hvem rapportere din interne revisionsfunktion til?

- ☐ Bestyrelse/Tilsynsråd
- ☐ Direktionen/Daglig ledelse
- ☐ Direktionen/Daglig ledelse, men med direkte adgang til bestyrelse/tilsynsråd
- ☐ Andet - Angiv venligst hvem

Er du indehaver af aktier/anparter i din arbejdsgivende virksomhed?

- ☐ Ja
- ☐ Nej

Er du medlem af relevante brancheorganisationer?

- ☐ FSR - Danske revisorer
- ☐ IIA - Foreningen af interne Revisorer
- ☐ Andre - Angiv venligst hvilke

Hvordan føler du, at den generelle arbejdsbemanding i din afdeling er?

- ☐ Overbemandet
- ☐ Passende
- ☐ Underbemandet
- ☐ Ved ikke

Er du bekendt med afdelingens funktionsbeskrivelse, som beskriver afdelingens ansvar, beføjelser og arbejdsopgaver?

- ☐ Ja, jeg er bekendt med denne
- ☐ Ja, jeg er delvist bekendt med denne
- ☐ Nej, jeg er ikke bekendt med denne
- ☐ Nej, afdelingen har ikke en funktionsbeskrivelse

Er du bekendt med om din interne revisionsfunktion har et internt kvalitetsstyringssystem, der bliver valideret af en ekstern revisor?

- ☐ Ja
- ☐ Nej
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad føler du, at potentialet af intern revisions arbejde bliver anvendt?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ikke relevant
- ☐ Ved ikke

(Det næste spørgsmål, er kun blevet stillet til dem der har svaret, at de enten er ansat som ekstern revisor, eller ansat som underskrivende ekstern revisor).

Har du kunder som har en intern revisionsfunktion?

- ☐ Ja, jeg har kunder med en intern revisionsfunktion
- ☐ Jeg har tidligere haft kunder med en intern revisionsafdeling
- ☐ Nej, jeg har ikke haft kunder med en intern revisionsafdeling

(De spørgsmål, der kommer nu, er kun blevet stillet til dem der har svaret, at de har kunder med en intern revisionsfunktion eller at de tidligere har haft kunder med en intern revisionsfunktion).

Hvor ofte har du oplevet, at den interne revisionsfunktion har været underlagt indskrænkninger i forhold til kommunikation med ekstern revision?

- ☐ Aldrig
- ☐ Få gange
- ☐ Ofte
- ☐ Ved ikke

Hvor ofte har du oplevet, at den interne revisionsfunktion har været organisatorisk forkert placeret og derved rapporterede til et forkert ledelsesorgan?

- ☐ Aldrig
- ☐ Få gange
- ☐ Ofte
- ☐ Ved ikke

Hvor ofte har du oplevet, at ansatte i den interne revisionsfunktion har haft økonomiske interesser i virksomheden?

- ☐ Aldrig
- ☐ Få gange
- ☐ Ofte
- ☐ Ved ikke

Hvor ofte har du oplevet, at ansatte i den interne revisionsafdeling har deltaget i andre arbejdsopgaver end intern revisions arbejde?

- ☐ Aldrig
- ☐ Få gange
- ☐ Ofte
- ☐ Ved ikke

Er det af din opfattelse, at ansatte i den interne revisionsafdeling er medlem af relevante brancheorganisationer (f.eks. FSR, IIA)?

- ☐ Ja
- ☐ Nej
- ☐ Ved ikke

Føler du, at bemandingen i de interne revisionsfunktioner er passende i forhold til virksomhedernes størrelse og aktiviteter?

- ☐ Generelt føler jeg, at de er overbemandet
- ☐ Generelt føler jeg, at bemandingen er passende
- ☐ Generelt føler jeg, at de er underbemandet
- ☐ Ved ikke

Er det af din opfattelse at ansatte i den interne revisionsfunktion har en hensigtsmæssig uddannelse?

- ☐ Ja
- ☐ Nej
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad føler du, at den interne revisionsfunktion anvender en systematisk og disciplineret metode for dokumentation og rapportering i forhold til virksomhedens størrelse og aktiviteter?

- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

Hvor mange gange har du oplevet, at du ikke har kunne anvende intern revisions arbejde?

- ☐ Aldrig
- ☐ Få/enkelte gange
- ☐ Nogen gange
- ☐ Ofte
- ☐ Det har ikke været anvendeligt - Skriv venligst hvorfor
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad mener du, at de interne revisionsfunktioner formår at forholde sig uafhængig af den arbejdsgivende virksomhed?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad føler du, at potentialet af intern revisions arbejde bliver anvendt?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

(Den næste række spørgsmål, blev alle respondenterne spurgt om).

De efterfølgende spørgsmål omhandler kontinuerlig (løbende) revision.

Der findes mange definitioner af selve begrebet 'kontinuerlig revision', men til trods herfor er der stadigvæk ikke én klar definition af, hvad der forstås ved kontinuerlig revision. I den traditionelle revisionsmodel er finansielle rapporter aflagt flere måneder efter, at de faktiske begivenheder har fundet sted. For hvor meget kan vi bruge sidste års regnskabstal i vurderingen af virksomhedens nuværende tilstand?

Hertil er kontinuerlig revision ikke tænkt som en erstatning for den traditionelle årsrapport, som vi kender den, men i højere grad en metode som kan accelerere revisionsprocessen og supplere de traditionelle årsregnskaber med anden relevant og aktuel regnskabsinformation. Det vil handle om at give regnskabsbrugere, som f.eks. banker og investorer, hurtigere adgang til den regnskabsinformation, der interesserer dem mest.

Kontinuerlig revision skal forstås som en løbende revisions metode, der på to måder kan give information til regnskabsbrugerne. Dette kan enten ske via hyppig opdaterede erklæringer, der gøres tilgængelige via internettet eller ved, at erklæringen afgives på opfordring af en regnskabsbruger.

De næste spørgsmål har til formål at indsamle information om dine synspunkter på anvendelsen af kontinuerlig revision, som en metode der kan gøre virksomhedsejerne i stand til at aflægge så aktuelle reviderede regnskabsinformationer samtidig eller meget tæt på at begivenhederne finder sted.

Tror du, at kontinuerlig revision vil medføre at den eksterne revisor i højere grad vil anvende arbejde fra den interne revisor?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

Hvilke ændringer tror du, at kontinuerlig revision vil få for den interne revisors anvendte timer på følgende revisionsopgaver

	Mere tid	Uændret	Mindre tid
Planlægning	☐	☐	☐
Udførsel	☐	☐	☐
Rapportering	☐	☐	☐

I hvor høj grad tror du, at kontinuerlig revision vil true ekstern revisors uafhængighed?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ikke relevant
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad mener du, at kontinuerlig revision vil kunne forøge tilliden til den interne revisionsfunktions arbejde?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad vurderer du, at de danske revisorer har de nødvendige IT-kompetencer til at håndtere en større anvendelse af digital regnskabsaflæggelse?

- ☐ I meget høj grad
- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Ved ikke

Vil du mene, at der ved kontinuerlig revision kan budgetteres med færre revisionstimer for den eksterne revisor?

- ☐ I høj grad
- ☐ I nogen grad
- ☐ I lav grad
- ☐ Nej, tværtimod flere timer - Angiv venligst hvorfor

Tror du, at kontinuerlig revision i højere grad vil gøre revisor istand til at opdage løbende besvigelser?

- ☐ Ja
- ☐ Nej
- ☐ Det vil ikke gøre nogen forskel
- ☐ Ved ikke

Som følge af kontinuerlig revision tror du så, at den eksterne revisor vil blive tilstrækkelig involveret i revisionsudførelsen?

- ☐ Ja
- ☐ Nej
- ☐ Ved ikke

I hvor høj grad mener du, at nedenstående udsagn vil blive en fordel ved anvendelsen af kontinuerlig revision?

	Jeg ser det ikke som en fordel	I lav grad	I nogen grad	I høj grad
Højere kvalitet af revisionen	☐	☐	☐	☐
Giver en bedre og mere rettidig information	☐	☐	☐	☐
Bidrager med tidligere tegn/varsler på besvigelser	☐	☐	☐	☐
Bedre branche-/kundeindsigt	☐	☐	☐	☐
Bedre kommunikation mellem ekstern og intern revisor	☐	☐	☐	☐
Effektiviserende	☐	☐	☐	☐
Omkostningsbesparende	☐	☐	☐	☐
Bedre revisionsbeviser	☐	☐	☐	☐
Bedre kontrol af IT-systemer	☐	☐	☐	☐

Ud fra dit tidligere valg om de største fordele, hvilken fordel vil du anse som værende størst ved anvendelsen af kontinuerlig revision? Hvor 1 er den største fordel, 2 er næst største osv. indtil alle fordele har fået et nummer. (Hvert tal må kun anvendes én gang - er der kun valgt én fordel, sæt et 1 tal)

(Her vil der komme en liste over de fordele, som respondenten har svaret, at han/hun 'i høj grad' mener vil blive en fordel ved anvendelsen af kontinuerlig revision).

I hvor høj grad mener du, at nedenstående udsagn vil blive en udfordring ved anvendelse af kontinuerlig revision?

	Jeg ser det ikke som en udfordring	I lav grad	I nogen grad	I høj grad
Selve planlægningen	☐	☐	☐	☐
Manglende efterspørgsel fra danske virksomheder	☐	☐	☐	☐
For omkostningstungt	☐	☐	☐	☐
Virksomhedernes IT-systemer er ikke klar	☐	☐	☐	☐
Manglende uafhængighed mellem revisor og virksomhed	☐	☐	☐	☐
For svage revisionsbeviser	☐	☐	☐	☐
Kræver et større IT-kendskab hos revisor	☐	☐	☐	☐
Kvaliteten af virksomhedernes data	☐	☐	☐	☐
Overflod af information	☐	☐	☐	☐
Større risiko for selvrevision	☐	☐	☐	☐

Ud fra dit tidligere valg om de største udfordringer, hvilken udfordring vil du anse som værende størst for anvendelsen af kontinuerlig revision? Hvor 1 er den største udfordring, 2 er næst største osv. indtil alle udfordringer har fået et nummer. (Hvert tal må kun anvendes én gang - er der kun valgt én udfordring, sæt et 1 tal)

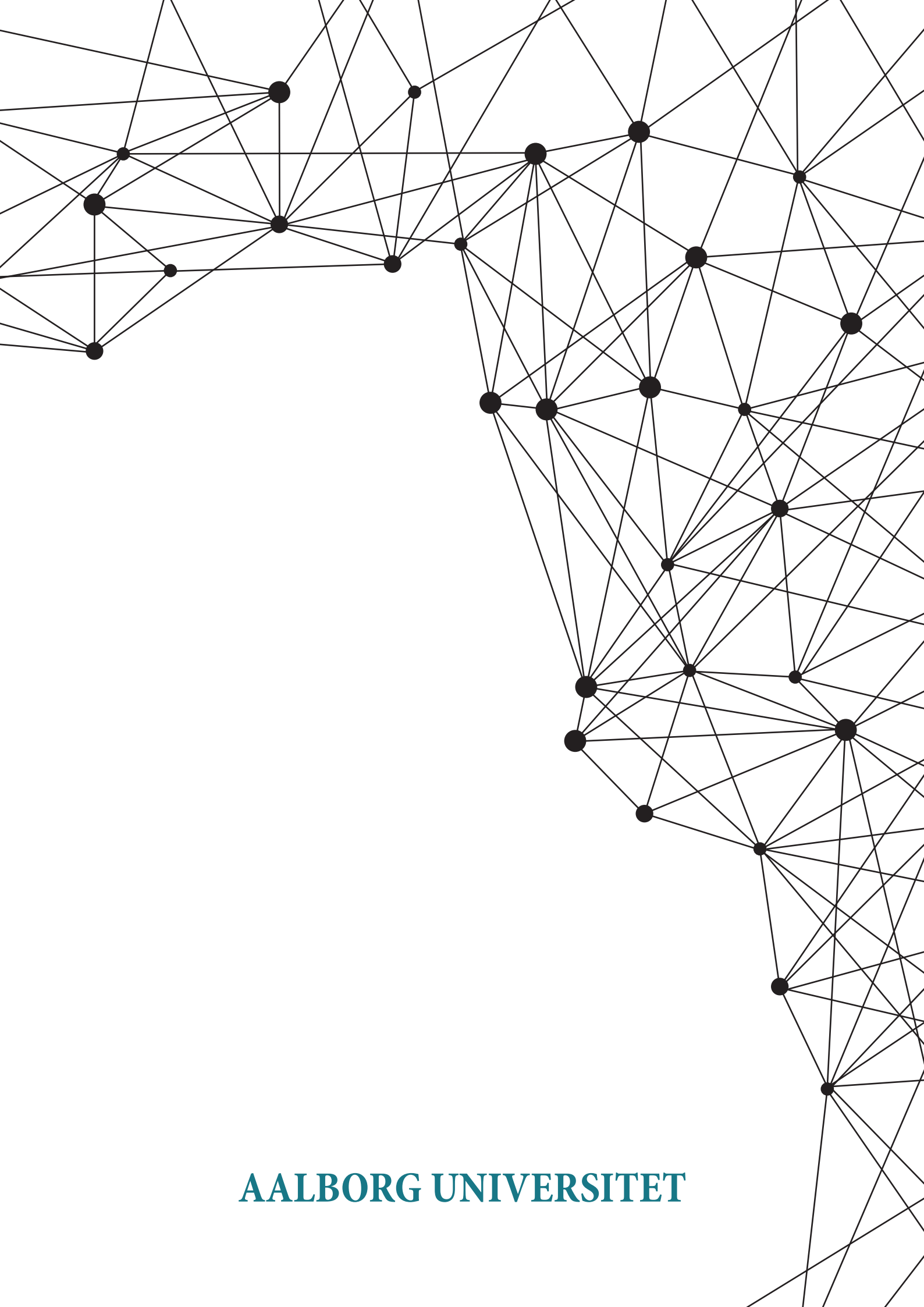
(Her vil der komme en liste over de udfordringer, som respondenten har svaret, at han/hun 'i høj grad' mener vil blive en udfordring ved anvendelsen af kontinuerlig revision).

(Valgfrit) Hvis du har noget uddybende, som ikke kan placeres i tekstboksene er du velkommen til at skrive det i nedenstående felt

Tak for din tid og deltagelse - Ønsker du at...

- ☐ deltage i konkurrencen om lodtrækning af kvalitets chokolade fra Aalborg Chokoladen til værdi af 300 kr. (skriv din e-mailadresse)
- ☐ få tilsendt undersøgelsens resultater (skriv din e-mailadresse)
- ☐ deltage både i konkurrencen og at få tilsendt undersøgelses resultater (skriv din e-mailadresse)
- ☐ Jeg ønsker ikke at deltage i konkurrencen eller modtage resultatet

Tak for din tid og deltagelse!



AALBORG UNIVERSITET